



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: GESTÃO DE NEGÓCIOS

Dissertação de Mestrado

**O RELACIONAMENTO DO CICLO DE VIDA COM A TRANSIÇÃO DA
CONTABILIDADE TERCEIRIZADA PARA A CONTABILIDADE PRÓPRIA DE
GESTÃO EM PEQUENAS EMPRESAS**

Alice de Fátima Rodrigues

FLORIANÓPOLIS – SC - BRASIL
OUTUBRO - 2001

ALICE DE FÁTIMA RODRIGUES

**O RELACIONAMENTO DO CICLO DE VIDA COM A TRANSIÇÃO DA
CONTABILIDADE TERCEIRIZADA PARA A CONTABILIDADE PRÓPRIA DE
GESTÃO EM PEQUENAS EMPRESAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção.

Orientador:

Prof. Antônio Diomário de Queiroz, Dr.

Tutor:

Prof. Paulo Moreira da Rosa, MSc.

FLORIANÓPOLIS – SC-BRASIL

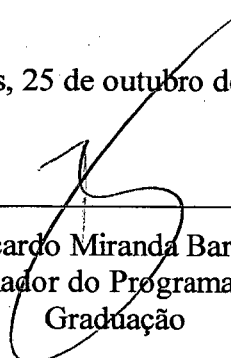
OUTUBRO - 2001

Alice de Fátima Rodrigues

**O RELACIONAMENTO DO CICLO DE VIDA COM A TRANSIÇÃO DA
CONTABILIDADE TERCEIRIZADA PARA A CONTABILIDADE PRÓPRIA DE
GESTÃO EM PEQUENAS EMPRESAS**

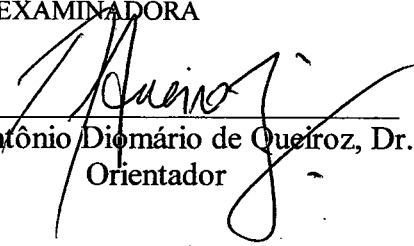
Esta dissertação foi julgada e aprovada como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção no Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina.

Florianópolis, 25 de outubro de 2001.




Prof. Ricardo Miranda Barcia, PhD
Coordenador do Programa de Pós-
Graduação

BANCA EXAMINADORA

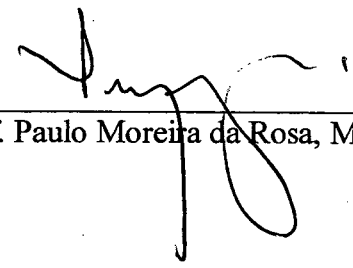


Prof. Antônio Diomário de Queiroz, Dr.
Orientador



Prof. Álvaro Guilherme Rojas Lezana, Dr.

Prof.^a Ilse Maria Beuren Dra.



Prof. Paulo Moreira da Rosa, MSc.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho aos quatro homens da minha vida, meu marido Marcelo, meus filhos Marcelo Henrique, Marcos Vinícius e Matheus Augusto.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por me proporcionar a vida e poder vencer mais este desafio.

Aos meu pais, que não mediram esforços e sempre estiveram atentos à minha educação.

Ao professor Dr. Antônio Diomário de Queiroz, meu querido orientador, pela sua sábia orientação, feita de maneira dedicada e carinhosa que contribuiu decisivamente para a realização do trabalho.

Ao professor MSc. Paulo Moreira da Rosa que tão carinhosamente colaborou.

Aos professores do curso de Pós-Graduação em Engenharia da Produção, Dr. Emílio A. Menezes, Dr. Antônio Diomário de Queiroz, Dr. Neri dos Santos, Dr. Dálvio Tubino, Dr. Willi Arno, pelo conhecimento compartilhado.

Aos professores e funcionárias do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá, em especial aos professores Marcelo Soncini Rodrigues, Nilton Facci, Neuza Corte de Oliveira, Reinaldo Rodrigues Camacho, Edmar Aparecido de Souza, Suely da Silva Carreira, Claudinéia Nunes Veloso, pela valiosa contribuição na coleta de dados.

Aos colegas do mestrado pelas calorosas discussões acadêmicas, que tão grandemente contribuíram para a agregação de conhecimento.

Aos professores membros da banca examinadora, por suas valiosas contribuições e sugestões, fundamentais para o enriquecimento desta pesquisa.

Finalmente, agradeço a todos aqueles que, de uma forma ou de outra, acreditaram na possibilidade da realização desta pesquisa.

A contabilidade é para o empresário a luz que pode apontar dentre as diversas alternativas de ação, a correta. Esperamos que no futuro os contadores possam entender e compreender o real significado dessa luz.

Hamilton Luiz Favero

SUMÁRIO

1	APRESENTAÇÃO	16
1.1	PROBLEMATIZAÇÃO	17
1.2	JUSTIFICATIVA DA PESQUISA	18
1.3	OBJETIVO DA PESQUISA	19
1.3.1	Objetivo geral	20
1.3.2	Objetivos específicos	20
1.4	DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	20
1.5	ETAPAS DA ELABORAÇÃO DO TRABALHO	21
2	REVISÃO DA LITERATURA	22
2.1	O PAPEL DA CONTABILIDADE NAS EMPRESAS	22
2.1.2	A informação e o processo decisório	24
2.1.3	Terceirização	25
2.1.3.1	Terceirização da contabilidade.....	27
2.1.4	A contabilidade como um sistema de informação	28
2.1.4.1	Sistema de informação contábil (SIC).....	30
2.1.4.1.1	<i>Subsistema de informação contábil-financeiro</i>	33
2.1.4.1.2	<i>Subsistema de informação contábil-gerencial</i>	34
2.1.5	Controle de gestão	36
2.1.5.1	Controle estratégico	38
2.1.5.2	Controle tático	39
2.1.5.3	Controle operacional.....	39
2.2	PEQUENAS EMPRESAS	41
2.2.1	Considerações iniciais	41
2.2.2	Classificação de pequena empresa	42
2.2.3	A importância da pequena empresa	46
2.2.4	A contabilidade e a pequena empresa: sucesso e fracasso	47
2.2.5	Contabilidade e a gestão da pequena empresa	50
2.2.5.1	A contribuição da contabilidade na gestão da pequena empresa	52
2.2.5.1.1	<i>Registro da pequena empresa</i>	53
2.2.5.1.2	<i>Natureza jurídica e a formalização das micro e pequenas empresas</i>	53
2.2.5.1.3	<i>Quanto às obrigações legais da pequena empresa</i>	55
2.3.	O CICLO DE VIDA DAS ORGANIZAÇÕES	60

2.3.1	Considerações iniciais	60
2.3.2	Ciclo de vida das organizações – os vários modelos	61
2.3.2.1	Modelo de ciclo de vida organizacional de ADIZES (1993) – estágios de crescimento	62
2.3.2.1.1	<i>Fases do crescimento</i>	63
2.3.2.2	O modelo funcional de ciclo de vida organizacional de SCOTT & BRUCE (1987).....	68
2.3.2.3	Modelo de ciclo de vida organizacional – estágios de desenvolvimento de KAUFMANN (1990).....	69
2.3.2.4	O modelo de vida organizacional – o modelo gerencial de MOUNT ZINGER & FORSTYTH (1993)	72
2.4	QUADRO DE REFÊRENCIA DE CONTROLES CONTÁBEIS	77
2.4.1	A relevância da contabilidade para a gestão das pequenas empresas	77
2.4.2	O quadro de referência para o estudo de caso	79
2.4.2.1	Modelo de referência do ciclo de vida.....	79
2.4.2.2	Sistema de informação contábil (SIC).....	80
2.4.2.2.1	<i>Relatórios de controle da primeira fase do ciclo de vida</i>	81
2.4.2.2.2	<i>Relatórios de controle da segunda fase do ciclo de vida</i>	85
3	METODOLOGIA, APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA	89
3.1	DETERMINAÇÃO DA METODOLOGIA E DO TIPO DE PESQUISA	90
3.1.1	Modelo de estudo de caso	91
3.1.2	Determinação dos métodos e técnicas de coleta de dados	93
3.1.3	Limitações da pesquisa	94
3.2	CARACTERÍSTICAS GERAIS DAS EMPRESAS	94
3.2.1	Contextualização da empresa A	96
3.2.1.1	Relatórios de controles formais antes da transição.....	97
3.2.1.2	Relatórios de controle formais após a transição	99
3.2.2	Contextualização da empresa B	103
3.2.2.1	Relatórios de controles formais antes da transição.....	104
3.2.2.2	Relatórios de controles formais após a transição.....	105
3.2.3	Contextualização da empresa C	109
3.2.3.1	Relatórios de controles formais antes da transição.....	109

3.2.3.2	Relatórios de controles formais após a transição	112
3.2.4	Contextualização da empresa D	114
3.2.4.1	Relatórios de controles formais antes da transição.....	114
3.2.4.2	Relatórios de controle formais após a transição	115
3.2.5	Contextualização da empresa E	117
3.2.5.1	Relatórios de controles formais antes a transição	118
3.2.5.2	Relatórios de controles formais após a transição	119
3.2.6	Contextualização da empresa F	122
3.2.6.1	Relatórios de controle formais antes da transição	123
3.2.6.2	Relatórios de controle formais após a transição	124
3.3	ANÁLISE GERAL DOS RESULTADOS OBTIDOS NOS ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE	128
3.4	CONSIDERAÇÕES GERAIS	131
4	CONCLUSÕES/ RECOMENDAÇÕES	134
4.1	CONCLUSÕES GERAIS	134
4.1.1	Conclusões antes da transição (primeira fase do ciclo de vida)	136
4.1.2	Conclusões após a transição (segunda e terceira fases do ciclo de vida)	136
4.2	RECOMENDAÇÕES PARA NOVAS PESQUISAS	138
	REFERÊNCIAS	139
	ANEXOS	145

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1	AS CARACTERÍSTICAS DA BOA INFORMAÇÃO.....	25
QUADRO 2	COMPARAÇÃO ENTRE CONCEITO DE DADOS, INFORMAÇÃO E CONHECIMENTO.....	30
QUADRO 3	COMPARAÇÃO ENTRE CONTABILIDADE FINANCEIRA E CONTABILIDADE DE GESTÃO.....	35
QUADRO 4	CONTROLE NOS NÍVEIS DE GESTÃO DA EMPRESA.....	37
QUADRO 5	CLASSIFICAÇÃO DAS MPEs SEGUNDO O SEBRAE, UTILIZANDO O NÚMERO DE EMPREGADOS	43
QUADRO 6	CLASSIFICAÇÃO DAS MPEs SEGUNDO LEI DO SIMPLES UTILIZANDO O FATURAMENTO BRUTO ANUAL	43
QUADRO 7	CLASSIFICAÇÃO DAS MPEs SEGUNDO MINISTÉRIO DO TRABALHO UTILIZANDO O NÚMERO DE EMPREGADOS.....	43
QUADRO 8	CARACTERÍSTICAS DE DIFERENCIAÇÃO ENTRE PEQUENAS E GRANDES EMPRESAS	44
QUADRO 9	PARTICIPAÇÃO DAS MPEs NA ECONOMIA BRASILEIRA	46
QUADRO 10	LIVROS OBRIGATÓRIOS LEGAIS PELO LUCRO REAL	55
QUADRO 11	LIVROS LEGAIS OBRIGATÓRIOS PELO LUCRO PRESUMIDO.....	56
QUADRO 12	IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DA ESFERA FEDERAL, ESTADUAL E MUNICIPAL	57
QUADRO 13	MODELOS DE CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL	61
QUADRO 14	AS FASES DO CICLO DE VIDA DAS ORGANIZAÇÕES	

	DE ADIZES	62
QUADRO 15	PROBLEMAS NAS DIVERSAS FASES DO MODELO DE CICLO DE VIDA DE ADIZES	67
QUADRO 16	EVOLUÇÃO DAS FASES DO CICLO DE KAUFMANN.....	72
QUADRO 17	MODELO GERENCIAL DE MOUNT ZINGER & FORSYTH.....	73
QUADRO 18	QUADRO DE REFERÊNCIA DO CICLO DE VIDA UTILIZADO NA DISSERTAÇÃO.....	80
QUADRO 19	RELATÓRIOS DE CONTROLES PARA A PRIMEIRA FASE DO CICLO DE VIDA	84
QUADRO 20	RELATÓRIOS DE CONTROLES PARA A SEGUNDA FASE DO CICLO DE VIDA.....	86
QUADRO 21	CARACTERÍSTICAS GERAIS DAS EMPRESAS PESQUISADAS	95
QUADRO 22	RELATÓRIOS FORNECIDOS PELA CONTABILIDADE TERCEIRIZADA - EMPRESA A.....	98
QUADRO 23	RESUMO DOS RELATÓRIOS DE CONTROLES FORMAIS DA GERÊNCIA DE VENDAS (CONTROLES DE VENDAS)	100
QUADRO 24	RESUMO DOS RELATÓRIOS DE CONTROLES FORMAIS DA GERÊNCIA GERAL (CONTROLES CONTÁBEIS) – EMPRESA A	101
QUADRO 25	RESUMO DOS RELATÓRIOS DE CONTROLES FORMAIS DA GERÊNCIA FINANCEIRA – EMPRESA A	101
QUADRO 26	RESUMO DOS RELATÓRIOS DE CONTROLES FORMAIS DA GERENCIAL GERAL- EMPRESA A.....	102
QUADRO 27	RELATÓRIOS FORNECIDOS PELA CONTABILIDADE TERCEIRIZADA - EMPRESA B	105

QUADRO 28	RESUMO DOS RELATÓRIOS DE CONTROLES FORMAIS DA GERÊNCIA COMERCIAL – EMPRESA B.....	107
QUADRO 29	RESUMO DOS RELATÓRIOS DE CONTROLES FORMAIS DA GERÊNCIA ADMINISTRATIVA – EMPRESA B.....	107
QUADRO 30	RESUMO DOS RELATÓRIOS DE CONTROLES FORMAIS DA GERÊNCIA FINANCEIRA – EMPRESA B	108
QUADRO 31	RELATÓRIOS FORNECIDOS PELA CONTABILIDADE TERCEIRIZADA - EMPRESA C.....	110
QUADRO 32	RESUMO DOS RELATÓRIOS DE CONTROLES FORMAIS DA GERÊNCIA ADMINISTRATIVA – EMPRESA C.....	111
QUADRO 33	RESUMO DOS RELATÓRIOS DE CONTROLES FORMAIS DA GERÊNCIA ADMINISTRATIVA – EMPRESA C.....	112
QUADRO 34	RESUMO DOS RELATÓRIOS DE CONTROLES FORMAIS DA GERÊNCIA FINANCEIRA – EMPRESA C	112
QUADRO 35	RELATÓRIOS FORNECIDOS PELA CONTABILIDADE TERCEIRIZADA - EMPRESA D.....	115
QUADRO 36	RESUMO DOS RELATÓRIOS DE CONTROLES FORMAIS DA GERÊNCIA DE VENDAS – EMPRESA D.....	116
QUADRO 37	RESUMO DOS RELATÓRIOS DE CONTROLES FORMAIS DA GERÊNCIA CONTÁBIL/FINANCEIRA – EMPRESA D.....	116
QUADRO 38	RELATÓRIOS FORNECIDOS PELA CONTABILIDADE TERCEIRIZADA - EMPRESA E	118
QUADRO 39	RESUMO DOS RELATÓRIOS DE CONTROLES FORMAIS DA GERÊNCIA COMERCIAL – EMPRESA E	120

QUADRO 40	RESUMO DOS RELATÓRIOS DE CONTROLES FORMAIS DA GERÊNCIA ADMINISTRATIVA/FINANCEIRA - EMPRESA E.....	120
QUADRO 41	RESUMO DOS RELATÓRIOS DE CONTROLES FORMAIS DA GERÊNCIA ADMINISTRATIVA/FINANCEIRA – EMPRESA E.....	120
QUADRO 42	RESUMO DOS RELATÓRIOS DE CONTROLES FORMAIS DA GERÊNCIA ADMINISTRATIVA E GERÊNCIA DE PRODUÇÃO...	121
QUADRO 43	RELATÓRIOS FORNECIDOS PELA CONTABILIDADE TERCEIRIZADA - EMPRESA F	124
QUADRO 44	RESUMO DOS RELATÓRIOS DE CONTROLES FORMAIS DA GERÊNCIA INDUSTRIAL/COMERCIAL – EMPRESA F	126
QUADRO 45	RESUMO DOS RELATÓRIOS DE CONTROLES FORMAIS DA GERÊNCIA ADMINISTRATIVA/FINANCEIRA – EMPRESA F	126
QUADRO 46	RESUMO DOS RELATÓRIOS DE CONTROLES FORMAIS DA GERÊNCIA ADMINISTRATIVA/FINANCEIRA – EMPRESA F	127
QUADRO 47	RESUMO DOS RELATÓRIOS DE CONTROLES FORMAIS DA GERÊNCIA INDUSTRIAL/ COMERCIAL – EMPRESA F	127
QUADRO 48	RESUMO DOS RELATÓRIOS DE CONTROLES FORMAIS DA GERÊNCIA INDUSTRIAL/ COMERCIAL – EMPRESA F	128
QUADRO 49	RESUMO GERAL DOS DADOS COLETADOS NOS ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE PESQUISADOS	129
QUADRO 50	MOTIVOS QUE LEVARAM AS EMPRESAS A TRANSIÇÃO PELA VISÃO DOS ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE	131
QUADRO 51	CICLO DE VIDA DAS EMPRESAS PESQUISADAS APÓS A TRANSIÇÃO.....	132

RESUMO

A Contabilidade, como ciência social aplicada, tem como ambiente de atuação o seio das empresas e, conseqüentemente, exerce papel de fundamental importância no processo de continuidade destas. Assim, esta pesquisa exploratória desenvolvida na forma de estudo de casos constitui análise acerca dos motivos e condições que levam pequenas empresas a passarem da contabilidade terceirizada para contabilidade própria de gestão. Para isso procurou-se identificar algumas variáveis, tais como o controle e a análise de custos, o planejamento financeiro e o sistema de informação que interferem no processo de desenvolvimento da contabilidade própria. Avaliou-se então o sistema de controle interno baseado em normas e procedimentos formais de controle que justificam a mudança para um sistema de informação contábil próprio de gestão em ambiente de pequenas empresas, relacionando esta mudança com as fases do ciclo de vida em que as empresas estudadas se encontram. Os resultados da pesquisa evidenciam que existe grande relação entre o momento da transição da contabilidade terceirizada para a contabilidade própria de gestão e a mudança no ciclo de vida dessas pequenas empresas e que a busca da melhoria da gestão empresarial, fundamentada em informações confiáveis e oportunas, é um dos principais motivos que levam à transição. Os resultados evidenciam também que para a pequena empresa os controles são relevantes em função de sua pouca flexibilidade em termos de produção, de capacidade financeira, de planejamento e principalmente da centralização decisória. Quanto às empresas de serviços contábeis denominadas escritórios de contabilidade constatou-se, na amostragem pesquisada, que estas ainda não vislumbram a possibilidade de ampliar seus serviços no atendimento de informações de caráter gerencial.

ABSTRACT

Accounting, as an applied social science, acts within the companies, and, consequently, has a fundamental and important role in their continuity process. Therefore, this exploratory study developed as a case report is an analysis on the motives and conditions according to which the companies changed from an accounting as a service performed by third people to their own management accounting. Having this in mind, variables such as the control and costs analysis, the financial planning, as well as the information system that interferes in the accounting development process have been identified. We also tried to evaluate the internal control system based on formal control norms and procedures that justify the change to the small companies' own management accounting information system, relating this alteration to the life style of the evaluated companies. Findings show that there is a great relationship between the moment of transition from the accounting performed by third people to the company's own management accounting and the change in the life cycle of these small companies, and that the search for a company's management improvement based on trustable and suitable information was the most important motive that led them to a transition process. Findings also make evident that for the small company the controls are much more relevant due to its little flexibility in relation to production, financial capacity, planning and, mainly, to the decisive centralization. Regarding the accounting business companies, known as "accounting offices", we observed that they do not discern the possibility to increase their services related to the information attendance concerned to management.

GLOSSÁRIO DE TERMOS

- **EMPRESA:** Entidade que se constitui jurídica e legalmente, com o objetivo de aplicar o seu capital no consumo, produção e distribuição de riquezas, para obter a legítima remuneração desse capital.
- **EMPRESA DE SERVIÇOS CONTÁBEIS:** Entidade formada sob a forma de sociedade civil, para a prestação de serviços profissionais de contador. Essa sociedade deve ser registrada no Conselho Regional de Contabilidade, com a indicação do profissional responsável, portador de título de habilitação.
- **LUCRO REAL:** apuração do lucro de uma empresa, por meio do Balanço Contábil. O lucro real é o lucro líquido do período-base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo Decreto-lei 1598/77.
- **LUCRO PRESSUMIDO:** é uma forma de tributação baseada na receita bruta de um exercício, para empresas de pequeno porte.
- **PLANO DE CONTAS:** é um conjunto de títulos, organizados e codificados com o propósito de sistematizar o registro contábil dos atos e fatos de gestão, e permitir, a qualquer momento, a obtenção dos dados relativos ao patrimônio.
- **PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA CONTABILIDADE:** São conceitos emanados da doutrina contábil que devem nortear o contabilista no exercício da profissão e no cumprimento de normas uniformes dos atos e fatos administrativos.
- **RELATÓRIOS:** descrição detalhada dos fatos ocorridos em uma escrituração, para uma administração.
- **SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA:** sociedades de capitais, onde a responsabilidade de seus sócios é limitada em relação ao capital social.
- **SOCIEDADE ANÔNIMA:** sociedades de capitais, constituídas por ações, onde seus sócios são denominados acionistas. Este tipo de sociedade é regida pela Lei 6.404/76.
- **SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL:** é um veículo formal para o processamento operacional de dados contábeis e para as atividades de suporte à decisão.
- **VARIAÇÃO PATRIMONIAL:** acréscimo, decréscimo ou eliminação de elementos que indicam o estado de riqueza de uma pessoa. Fatos modificativos do patrimônio líquido.

1 APRESENTAÇÃO

Atualmente as empresas estão inseridas num contexto globalizado e competitivo, no qual sua atuação e seu desempenho dependem de como estão norteando seu posicionamento no mercado. Foram derrubadas as barreiras econômicas, acirrando-se a concorrência; o complexo eletrônico expandiu-se e a tecnologia da informação, através da informática, invadiu o seio das empresas.

A competitividade tem como referencial a criação de valor para os clientes; assim, as mudanças ocorridas no ambiente macroeconômico pressionam as empresas a repensarem e conseqüentemente mudarem suas políticas de negócios. Elas se voltam à busca da modernização de seus sistemas produtivos, da qualidade de seus produtos - bens e serviços, da flexibilidade, da redução de custos, da agilidade nas entregas e da valorização de seus recursos humanos.

Para isso, os gestores necessitam de informações que lhes permitam tomar decisões com segurança e obter vantagens competitivas necessárias para terem o melhor retorno do capital investido.

Para as empresas continuarem atuando numa economia unificada, com consumidores cada vez mais exigentes, seus gestores precisam possuir informações oportunas e confiáveis, conhecimento profundo do trabalho que executam e muita habilidade. LISBOA (1996, p.76) afirma: “(...) a informação é hoje considerada, como um dos bens mais preciosos de uma economia.”

A partir disso, pode-se afirmar que a Contabilidade, que tem como finalidade registrar, analisar e interpretar os fenômenos que ocorrem no patrimônio das pessoas físicas e jurídicas, bem como gerar informações para a tomada de decisão, deve exercer um papel fundamental, para as empresas gerarem riquezas continuamente, contribuindo, assim, para que o retorno desejado do capital investido nesse mercado globalizado e competitivo seja alcançado.

Entende-se que a informação é o alimento do processo decisório e a Contabilidade deve ser a principal fornecedora desse alimento, materializando-o na empresa através de um sistema de informação contábil. Este sistema varia de empresa para empresa, pois ele será implementado respeitando-se as peculiaridades e características de cada uma, ou seja, a empresa não deverá perder sua identidade.

Cabe ressaltar que isto é válido sobretudo para a pequena empresa, que, no entanto nem sempre tem acesso às informações contábeis para alimentar o processo decisório e se atém às exigências fiscais.

Diante desse contexto, desenvolveu-se uma pesquisa que identificou as condições necessárias para as pequenas empresas passarem de uma contabilidade terceirizada para uma contabilidade própria de gestão, ou ainda, identificou os fatores que as influenciaram nessa mudança, e os motivos que as levaram para uma contabilidade própria.

1.1 PROBLEMATIZAÇÃO

À medida que há expansão nos negócios da empresa e uma reconfiguração do processo de gestão, o controle interno tende a aumentar, e o processo de tomada de decisões torna-se também mais complexo. Assim a empresa necessita que seu processo decisório esteja alicerçado em informações oportunas e confiáveis. Para isso, faz-se necessário o envolvimento de todos os membros da organização, desde a alta direção até o nível operacional, para que juntos possam alcançar os objetivos propostos, tendo-se assim a expansão como um processo natural no ciclo de vida de uma empresa.

Quando isso acontece em uma pequena empresa, na qual o tomador de decisão não mais consegue decidir em todos os níveis hierárquicos, como deverá conduzir o processo de mutação em seu ciclo de vida organizacional?

O ciclo de vida organizacional de uma empresa se dá em um processo evolutivo composto por várias etapas que devem ser transpostas. Estas etapas iniciam-se na criação da empresa e continuam até que esta se transforme numa empresa efetivamente consolidada.

Segundo LEZANA (1996, p.03):

O estudo do ciclo de vida das empresas de pequena dimensão é de vital importância, uma vez que à medida que a empresa evolui, os impactos e as demandas que esta produz no seu meio se modificam substancialmente. O empreendedor, que no início se preocupava fundamentalmente com a sobrevivência, terá que lidar com cenários e estratégias quando a empresa alcançar patamar mais elevado.

Diante dessas constatações, pressupondo-se a continuidade de uma pequena empresa como geradora de riquezas, se desenvolveu este estudo, de forma a contribuir com a

identificação das condições de estas passarem de uma contabilidade terceirizada para a contabilidade própria de gestão.

Para isso foram colocadas e respondidas as seguintes questões:

- Que condições determinam a passagem de uma contabilidade terceirizada para a contabilidade própria de gestão no ciclo de vida da pequena empresa?
- Qual o momento ideal para a mudança da contabilidade terceirizada para a contabilidade própria de gestão e quais os benefícios que esta traz à pequena empresa?
- As informações contidas nos relatórios da contabilidade de gestão, tidas como alicerce do processo decisório, atendem aos níveis estratégico, tático e operacional?

1.2 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA

No ambiente empresarial normalmente surgem problemas gerados pelas mudanças econômicas e sociais. Para tentar solucioná-los se faz necessário escolher, dentre as diversas alternativas possíveis, a que seja mais compatível com o objetivo esperado. Esses problemas geram enormes dificuldades para os tomadores de decisão, pois o mundo dos negócios gira e sofre mutações de forma muito rápida, e a empresa necessariamente precisa acompanhar essas mudanças. Desta forma os tomadores de decisão precisam estar subsidiados de informações oportunas e confiáveis para resolverem tais problemas. STAIR (1998, p.04) conceitua informação como: “(...) um conjunto de fatos organizados de tal forma que adquirem valor adicional além do valor do fato em si.”

O valor da informação está diretamente ligado ao benefício que esta traz aos tomadores de decisão no alcance das metas planejadas. Assim, os gestores procuram cada vez mais utilizar a informação como fator-chave na competitividade, buscando aprimorá-la através do uso da tecnologia da informação (TI). Atualmente, a TI é tida como fundamental para a vida das empresas, principalmente quando a velocidade das informações é fator determinante para o seu desempenho. Nesse sentido, OLIVEIRA (1996, p.36) define TI como:

(...) uma complexa tecnologia que inclui computadores (*software e hardware*), interconexão de redes de trabalho públicas e privadas e também todos os produtos incluídos na etiqueta da automação de escritório, CIM (manufatura integrada por computador), ISDN (sistema de rede de trabalho digital), automação comercial e outros serviços.

A TI pode ser entendida como um conjunto de *software e hardware* que executa várias tarefas e processa dados, tornando-se assim parte de um sistema organizacional que proporciona a integração dos dados para produzir informações úteis e oportunas.

Diante disso, há necessidade de um corte epistemológico no processo de gerenciamento, ou seja, buscar resultados individuais ou apenas a eficácia de uma área não contribui para solucionar o problema da empresa, principalmente diante desse mercado globalizado e competitivo. A informação integrada em momento oportuno, sua correta análise e conseqüente utilização podem determinar o rumo das empresas, principalmente das pequenas, que são aparentemente frágeis diante deste mercado competitivo.

Daí a relevância e justificativa desta pesquisa, a qual pode proporcionar benefícios aos pequenos empreendedores, contadores e administradores, ao mostrar que informações oportunas e confiáveis, analisadas dentro de uma visão sistêmica, podem estar disponíveis no momento certo para a continuidade de suas atividades. RICCIO (1989, p.10) acentua esse aspecto afirmando:

“(...) enfocar sistemicamente alguma coisa significa estabelecer ou definir os elementos do fenômeno que está sendo observado, usando-se os princípios da Teoria dos Sistemas, de tal maneira que, como resultado, possa-se afirmar que o dito fenômeno é um Sistema e como tal, tem todas as características de um Sistema.”

Diante dos aspectos ressaltados, a pesquisa é justificada, estando então em condições de definir seus objetivos.

1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA

1.3.1 Objetivo geral

O objetivo geral desta pesquisa é identificar e avaliar as condições relacionadas ao ciclo de vida que levam as pequenas empresas a promoverem a transição da contabilidade terceirizada para a contabilidade própria de gestão.

1.3.2 Objetivos específicos

- Estudar seis pequenas empresas situadas no Noroeste do Estado do Paraná, que passaram pelo processo de transição da contabilidade terceirizada para a contabilidade própria de gestão.
- Identificar as variáveis, como controle e análise de custos, planejamento financeiro e sistema de informação, que interferem no processo de desenvolvimento da contabilidade própria de pequenas empresas.
- Avaliar os sistemas de controle interno de execução baseado em normas e procedimentos formais e de controle da performance que justificam a mudança para um sistema de informações contábeis próprio de gestão.
- Avaliar a existência de relação entre o momento e condições de transição da contabilidade terceirizada para a contabilidade própria de gestão com a mudança do ciclo de vida das empresas pesquisadas.

1.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Em face dos objetivos propostos, a pesquisa está delimitada ao ambiente de pequenas empresas, pertencentes a vários ramos de atividades, situadas dentro da região do Noroeste do Estado do Paraná.

Em se tratando de uma pesquisa qualitativa, trabalhou-se com uma amostra de pequenas empresas que passaram pelo processo de mudança de uma contabilidade terceirizada para a contabilidade própria de gestão. A escolha das empresas ocorreu dentro de

uma lista de empresas pré-pesquisadas que passaram pelo processo de mudança de responsabilidade da contabilidade.

Também foram feitas consultas a alguns escritórios de contabilidade que tiveram perdas de clientes, diante da transferência desses para uma contabilidade própria.

1.5 ETAPAS DA ELABORAÇÃO DO TRABALHO

O trabalho foi desenvolvido iniciando-se com pesquisa bibliográfica orientada para a busca de conhecimento básico sobre os três macroconceitos utilizados como arcabouço teórico do trabalho, ou seja, o papel da Contabilidade como ciência social aplicada, a pequena empresa e o ciclo de vida das organizações. Para isso foram tomados como suporte livros, dissertações, teses, revistas especializadas e artigos.

À parte denominada prática foi constituída a partir de uma pesquisa exploratória de campo, com abordagem qualitativa, desenvolvida sob a forma de estudos múltiplos de casos, cujos dados fazem parte deste trabalho, e da análise dos resultados, que foi extraída das interpretações das informações geradas pelo processamento dos dados.

Quanto à sua estrutura, este trabalho está composto em quatro capítulos, da seguinte forma:

O primeiro capítulo contextualiza o tema do trabalho, definindo o objetivo geral e os específicos da pesquisa.

O segundo capítulo apresenta uma revisão dos macroconceitos utilizados como referencial, ou seja, o papel da Contabilidade como ciência social aplicada, a pequena empresa e o ciclo de vida das organizações. Apresenta-se também um quadro de referência de relatórios de controles formais fornecidos pelo sistema de informação da empresa para o primeiro e segundo ciclos de vida das pequenas empresas que foram estudadas.

O terceiro capítulo apresenta a metodologia utilizada para o desenvolvimento desta pesquisa, para que seu resultado possa ser considerado como conhecimento científico. Apresenta-se ainda a descrição dos dados coletados, através de entrevista seguida da aplicação de questionário, das empresas que compõem a amostra pesquisada, bem como a parte reflexiva, que inclui comentários do pesquisador.

O quarto capítulo apresenta as conclusões do pesquisador e as recomendações para futuras pesquisas.

2 REVISÃO DA LITERATURA

O presente capítulo destina-se à exposição dos conceitos envolvidos no estudo, agrupando-os em três macroconceitos, conforme sua afinidade com o problema da pesquisa.

Na primeira parte mostra-se o papel da Contabilidade como ciência social aplicada, discorrendo-se sobre seu objetivo principal, e sobre a relevância da Contabilidade para a gestão das pequenas empresas. Ressalta-se a característica interdisciplinar da Contabilidade, já que no seu bojo teórico faz uso de conhecimentos pertencentes a outras ciências, como a Psicologia, Economia, Matemática, Sociologia, Informática, Administração, Filosofia, entre outras.

A segunda parte discorre sobre as bases conceituais das quais se origina o estudo, examinando o ambiente empresarial e buscando uma classificação para o termo pequena empresa.

Na terceira e última parte o estudo aborda o ciclo de vida das organizações, procurando entender a relação existente entre este ciclo e a necessidade de mudança de uma contabilidade terceirizada para uma contabilidade própria.

2.1 O PAPEL DA CONTABILIDADE NAS EMPRESAS

A Contabilidade, como ciência social aplicada, tem como ambiente de atuação o seio das empresas e, conseqüentemente, exerce papel de fundamental importância no processo de continuidade destas. Seu objeto de estudo é justamente o patrimônio das mesmas empresas, composto pelo conjunto de recursos econômicos, exigibilidades e obrigações perante os sócios e acionistas, patrimônio este que sofre mutações a todo instante.

Assim, quer se trate de uma pequena empresa quer de uma grande, com ou sem fins lucrativos, privada ou pública, a Contabilidade deve acompanhar seu funcionamento, registrando, analisando e interpretando todos os fenômenos que provocam alterações em seu patrimônio.

Para que isso seja possível, esta ciência possui procedimentos, critérios de avaliação e relatórios próprios como, Balanço patrimonial (BP), Demonstração do resultado do exercício (DRE), Demonstração das origens e aplicações de recursos (DOAR), Demonstração do fluxo

de caixa (DFC), Demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL), Notas explicativas e outros tantos relatórios gerenciais.

Esse conjunto de relatórios é composto por elementos patrimoniais e de resultados que podem ser avaliados e estruturados de diferentes formas, como por exemplo: o BP pode ser estruturado e apresentado de forma analítica ou sintética; pode ser anual ou semestral e com vários critérios de avaliação, como a valores de entrada (custo histórico) ou a custo de reposição. Podem-se ainda usar métodos de custeio diferentes para determinação do custo do produto ou serviço, como o custeio por absorção, direto ou variável, ABC, entre outros, dependendo da necessidade de informação do usuário.

Assim pode-se afirmar que a Contabilidade é um sistema que tem como objetivo principal gerar informações, através das demonstrações contábeis e dos inúmeros relatórios gerenciais, aos seus diversos usuários, sejam internos ou externos, dando suporte ao processo decisório. Essas informações devem ser oportunas, preditivas, claras, objetivas e confiáveis, de maneira que atendam às necessidades dos mesmos usuários.

IUDICIBUS (1995, p.26) afirma que, além da geração de informação, o mais importante é conhecer o modelo decisório do usuário:

(...) objetivo básico da Contabilidade (e dos relatórios dela emanados) é fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança. Isto exige um conhecimento do modelo decisório do usuário e, de forma mais simples, é preciso perguntar ao mesmo qual a informação que julga relevante ou as metas que deseja maximizar, a fim de delinear os o conjunto de informações pertinentes.

Conforme MARION (1998, p.128), a “Contabilidade pode ser considerada como sistema de informação destinado a prover seus usuários de dados para ajudá-los a tomar decisão”. Ainda para MARION (1998, p.27), “(...) a contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os e sumariando-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisão”. Já para FRANCO (1986, p.20), as informações da contabilidade (...) “são indispensáveis à orientação administrativa, permitindo maior eficiência na gestão econômica da entidade e no controle dos bens patrimoniais”.

Percebe-se, pelas definições acima, que a ciência contábil desempenha, em qualquer organismo econômico, o mesmo papel que a história desempenha na vida da humanidade.

Sem ela não seria possível conhecer o passado nem o presente da vida econômica das empresas, fazer previsões para o futuro, ou elaborar planos de orientações administrativas. Portanto, seu papel nas organizações é de fundamental importância, para que essas continuem em um processo de geração de riquezas.

2.1.2 A informação e o processo decisório

Seja em grandes empresas seja em pequenas, a informação está presente. Quando um cliente faz um pedido, quando se faz uma previsão de demanda, um planejamento e programação de produção, um pedido de matéria-prima; quando do registro da produção de uma máquina, da emissão de relatórios que evidenciam resultados, do controle de produtos não conformes, das decisões estratégicas, enfim em todo o sistema empresa, a informação se coloca como alicerce do processo decisório. A informação pode ainda ser considerada a base do conhecimento, e o adequado uso do conhecimento é condição necessária para o sucesso da empresa.

O valor da informação está diretamente ligado ao auxílio que ela presta aos tomadores de decisão alcançarem as metas da organização. A informação é considerada relevante quando é capaz de interferir no processo decisório do usuário interno e externo.

BEUREN (1998, p.47) ressalta que “(...) a informação não se limita à simples coleta de dados. Para que os dados se transformem em informação útil, eles precisam ser decodificados, organizados e contextualizados, de acordo com as necessidades dos responsáveis pelo processo decisório.”

A informação contábil relevante, é aquela gerada em momento oportuno e que atende a necessidade do usuário no processo decisório.

A boa informação deve possuir algumas características, como as colocadas no quadro 1.

QUADRO 1

As características da boa informação

Informação precisa	A informação precisa não tem erros.
Informação flexível	Informação flexível é aquela que pode ser usada para diversas finalidades.
Informação oportuna	É aquela que é gerada no exato momento em que o tomador de decisão a necessita.
Informação relevante	Aquela que é importante para o tomador de decisão, que interfere no seu processo decisório.
Informação econômica	É aquela cujo valor é maior que o custo de sua produção.
Informação verificável	Aquela que é passível de verificação, que pode ser checada.
Informação preditiva	Aquela que é capaz de fornecer informações de caráter futurista, preditiva.
Informação completa	Aquela que contém todos os fatos importantes que o tomador de decisão necessita.

Fonte: STAIR, Ralph, M. Princípios de Sistemas de Informação. 1998 pg.13 – adaptado

A informação pode representar um importante recurso empresarial, sendo usada tanto como matéria-prima para obtenção dos produtos quanto como instrumento gerencial para a tomada de decisão dentro do sistema empresarial. Porém, a correta utilização da informação gerada não é encargo do contador. A este cabe adequá-la à necessidade de seu usuário. Nem por isso o profissional contábil deve conformar-se com as eventuais restrições de seus clientes.

Segundo GATTI (1998, p.92):

Está provado que o oferecimento de recursos financeiros e o uso de tecnologia não bastam. Devemos ensinar aos pequenos e médios empresários a contabilização, que é um conjunto de procedimentos técnico-científicos, executados por profissionais da Contabilidade, com a finalidade de orientá-los e informá-los sobre o andamento das suas atividades, para que, mediante o uso desses fundamentos, possam tomar suas decisões.

E quando essas informações são geradas fora da empresa, longe de sua rotina diária, pela contabilidade terceirizada, será que atendem às necessidades de informação do empresário?

2.1.3 Terceirização

A terceirização é um processo que trata-se de transferências de algumas atividades de apoio, como: recursos humanos, prestação de serviços diversos, recursos tecnológicos etc.

Para BRASIL (1993, p. 07) a terceirização ou *outsourcing* “É um processo de transferências, dentro da firma (empresa-origem), de funções que podem ser executadas por outras empresas (empresa-destino).”

Acompanhando esse conceito LEITE (1997, p. 03) anuncia que terceirização “Trata-se de transferência, para terceiros, de parte das atividades de uma empresa.”

Confirmando GIOSA, (1997, p.14) diz que terceirização pode ser considerado como “Um processo de gestão pelo qual se repassam algumas atividades para terceiros, com os quais se estabelece uma relação de parceria, ficando a empresa concentrada apenas em tarefas essencialmente ligadas ao negócio em que atua.”

Os conceitos apresentados convergem para uma transferência de atividades, que muitas vezes acontecem, com o intuito de apenas reduzir custos. Imagina-se que com a terceirização de uma atividade de uma empresa, haja corte no excesso de pessoal, acabando ainda com a ociosidade em períodos de baixa demanda, além de se ter redução em ações trabalhistas.

Segundo BORINELLI (1998, p.20) algumas vantagens observa-se no processo de terceirização.

1. a empresa passa a concentrar esforços e preocupações somente em suas atividades;
2. os custos fixos passam a ser custos variáveis, ou seja, não haverá necessidade de manter uma estrutura para a fabricação de produtos ou a realização de serviços;
3. os produtos ou serviços terceirizados passarão a ser feitos por empresas especializadas, as quais, geralmente, confeccionam os produtos ou serviços com significativa redução de custos e melhoria da qualidade;
4. criam-se parcerias entre empresas;
5. o enxugamento de grandes organizações ineficientes.

Percebe-se que realmente a terceirização de algumas atividades secundárias da empresa pode trazer vantagem para a empresa, fazendo que a mesma concentre-se em sua atividade operacional principal. Mas para que a terceirização tenha sucesso, é preciso um compromisso de parceria entre as empresas e a qualidade deve ser rigorosamente observada e mantida.

OLIVEIRA (1996, p.18) diz que no final da década de 80 “(...) inúmeras empresas brasileiras já haviam passado a contratar terceiros para realizar serviços de alimentação, contabilidade, digitação, limpeza, manutenção, vigilância, ou seja, para serviços gerais.”

Observa-se que realmente na década de 80 uma febre de terceirizações ocorreu, no Brasil, principalmente em se tratando da prestação de serviço, mas no caso da contabilidade este é um processo antigo.

2.1.3.1 Terceirização da Contabilidade

Em micro e pequenas empresas o processo de terceirização da contabilidade apresenta-se de forma natural.

Diante da restrita estrutura e escassez de recursos, a micro e pequena empresa busca automaticamente, para o registro, controle, análise de suas atividades e principalmente o atendimento das exigências fiscais a ajuda de escritórios de contabilidade.

Então a dependência dessas empresas para com os escritórios de contabilidade, em relação à informação contábil, passa a ser total, uma vez que sua história será escrita fora da empresa. Assim se faz necessário que o escritório de contabilidade se torne um parceiro da empresa, na geração de informações oportunas.

BEUREN (1996, p.10) alerta para o fato de que “(...) as empresas precisam de informações adequadas ao seu processo decisório. Neste sentido, os responsáveis pelo sistema de informações devem suprir as necessidades informacionais dos gestores na decisão de terceirizar ou não áreas ou atividades da empresa.”

Porém o atendimento que a contabilidade terceirizada presta às empresas resume-se, em geral, ao atendimento das exigências fiscais, não existindo, portanto, maior abrangência para os aspectos gerenciais internos e externos. Pesquisas regionais realizadas por FAVERO (1994), GALLO (1994), DEITOS (1991), BISCA MIGUEL (1996) confirmam essa percepção.

A pesquisa de BISCA MIGUEL (1996) conclui que a contabilidade terceirizada não está gerando informações contábeis adequadas, (...) os profissionais da área contábil não estão gerando informações contábeis adequadas para a tomada de decisão. Elas têm sido geradas, quase que exclusivamente, para atender as necessidades fiscais.”

Ainda sobre esses aspectos o CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO (1990) relata que “(...) os contadores tradicionais não apresentam grande utilidade (...) pois se limitam, quando muito, aos aspectos legais e fiscais, esquecendo os aspectos mais importantes como os gerenciais, de produtividade, eficiência e se esquecendo que o melhor profissional, para a empresa, é aquele que consegue prever alguma coisa para o futuro.”

FAVERO (1994) relata que atualmente a prática contábil terceirizada para a pequena empresa precisa ser mudada, ela está muito distante dos objetivos da contabilidade.

GARCIA (1997, p.109) em sua dissertação de mestrado apresentada a Universidade de São Paulo, conclui que “A tendência em relação à terceirização de serviços contábeis segue a regra de quanto menor a empresa, maior o grau de terceirização. (...) Serviços contábeis poderiam ser mais terceirizados à medida do crescimento e surgimento de melhores profissionais, com adequada estrutura para o atendimento dos clientes”.

2.1.4 A Contabilidade como um sistema de informação

Ao iniciar uma atividade, um trabalho, é fundamental definir quais os objetivos que se pretende alcançar, e isto não é diferente quando se idealiza um sistema de informação. Sendo assim, pode-se definir que os objetivos de um sistema de informação são representados pelas atividades que se pretende que o sistema desenvolva em relação ao recurso que se quer administrar.

Segundo RICCIO (1989, p.24), “O sistema de informação é um instrumento a serviço da empresa, e assim pode ser utilizado pelo administrador como um instrumento de gestão, devendo ser flexível e adequado a cada momento da vida da organização”.

STAIR (1998, p.11) define sistema de informação da seguinte forma: “É uma série de elementos ou componentes inter-relacionados que coletam (entrada), manipulam e armazenam (processo), disseminam (saída) os dados e informações e fornecem um mecanismo de *feedback*”.

A **entrada**, neste caso, é a atividade de captar e juntar os dados primários; o **processamento** envolve a conversão ou transformação dos dados; a **saída** envolve a produção de informações úteis, geralmente na forma de documentos, relatórios e dados de transações; e o **feedback** é uma saída usada para se fazerem ajustes ou modificações nas atividades de entrada ou processamento.

HENDRIKSEN & BREDÁ (1999, p.137) diferenciam dado de informação da seguinte forma:

A contabilidade faz uma distinção geral relevante entre dado e informação. Os dados podem ser definidos como mensurações ou descrições de objetos ou eventos. Se estes dados já são conhecidos ou não interessam à pessoa a quem são comunicados, não podem ser considerados como informação. A informação pode ser definida como um dado (ou conjunto de dados) que provoca efeito surpresa na pessoa que a recebe. Além disso, ela deve reduzir incerteza, comunicar uma mensagem, ter um valor superior ao seu custo e ser capaz, potencialmente, de evocar uma resposta do tomador de decisão.

A diferença básica entre dado e informação é um tanto subjetiva, e se exprime pelo resultado obtido de sua apresentação ao usuário. Pressupõe-se que informações propiciem ao usuário condições de elaborar algum tipo de raciocínio com fins decisoriais; já quanto aos dados, quer por sua incompletude, quer por sua dificuldade no entendimento, isto não se verifica. Pode-se dizer ainda que a informação se apresenta como algo útil e ligado a um ou mais usuários interessados. O dado é apresentado como algo bruto, sem muita utilidade ou com pouco valor para o processo de decisão.

Segundo ARANTES (1998), um sistema de informação apresenta quatro elementos básicos, a saber: a) informação, b) funções, c) procedimentos, d) tecnologia. A informação é o objetivo do sistema, as funções especificam o que deve ser feito para que esse objetivo seja alcançado; os procedimentos indicam como cada função deve ser executada; a tecnologia abrange aspectos como a modalidade, equipamento e instalações necessárias ao processamento dos dados.

Nota-se que as informações de um sistema podem ser os dados de entrada de outro, em um processo de encadeamento de sistemas. Tanto a coleta quanto a apresentação de ambos (dados e informações) podem ser feitas de várias formas.

BIO (1987, p.38) enuncia “Sob a ótica de Sistema de Informação examina-se o conceito a partir do entendimento da informação como resultado do tratamento de dados”.

Assim pode, por analogia, existir entre o dado e a informação a mesma relação observável entre a matéria-prima e os produtos acabados. O fato de que a informação, para uma pessoa pode ser apenas um dado e para outra uma informação, depende da necessidade do usuário. Por outro lado percebe-se que se existirem deficiências no sistema de informação, isto causará problemas de gestão. Assim, a importância do sistema de informação é incontestável, porém seu funcionamento estará limitado pela ineficácia quanto ao total

atendimento das características da informação contábil. Se não existir interatividade das unidades, haverá limitações de informações para a gestão.

DAVENPORT (1998, p.18) acrescenta o aspecto do conhecimento como necessário no tratamento ao dado e à informação, discutindo a dificuldade de distinção na prática de dado, informação e conhecimento. “(...) não é fácil distinguir, na prática, dados, informação e conhecimento. No máximo, pode-se elaborar um processo que inclua os três. Ainda assim, encontrar definições para esses termos é um ponto de partida útil”. O próprio DAVENPORT (1998, p.18) apresenta as diferenças de conceitos entre dados, informação e o conhecimento conforme descrito no quadro 2 a seguir.

QUADRO 2

Comparação entre conceito de dados, informação e conhecimento

DADOS	INFORMAÇÃO	CONHECIMENTO
<p>Simple observações sobre o estado do mundo</p> <ul style="list-style-type: none"> - Facilmente estruturado - Facilmente obtido por máquinas - Frequentemente quantificado - Facilmente transferível 	<p>Dados dotados de relevância e propósito</p> <ul style="list-style-type: none"> - Requer unidade de análise - Exige consenso em relação ao significado - Exige necessariamente a mediação humana 	<p>Informação valiosa de mente humana</p> <p>Inclui reflexão, síntese, contexto</p> <ul style="list-style-type: none"> - De difícil estruturação - De difícil captura em máquinas - Frequentemente tácito - De difícil transferência

Fonte: DAVENPORT, Thomas H. Ecologia da Informação: porque só a tecnologia não basta para o sucesso na era da informação. 1998 p.18- adaptado

Ainda DAVENPORT (1998, p.19) alerta para a influência que o conhecimento gera sobre a informação,

(...) conhecimento é a informação mais valiosa e, conseqüentemente, mais difícil de gerenciar. É valiosa precisamente porque alguém deu à informação um contexto, um significado, uma interpretação; alguém refletiu sobre o conhecimento, acrescentou a ele sua própria sabedoria, considerou suas implicações mais amplas.

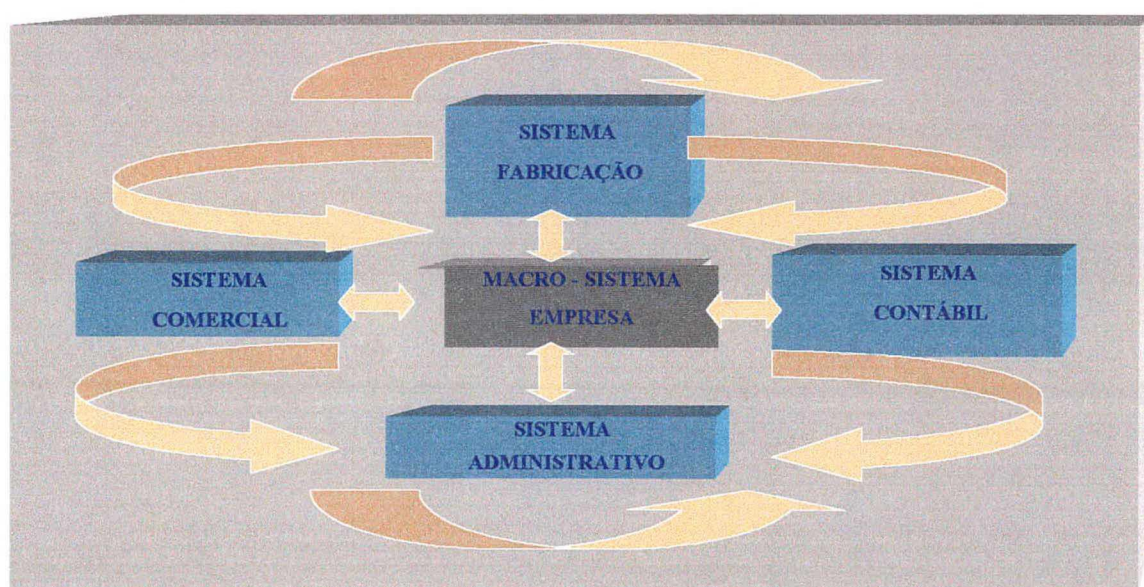
2.1.4.1 Sistema de Informação Contábil (SIC)

Cada um dos níveis hierárquicos da empresa possui um sistema de informação próprio, e esses sistemas comunicam-se entre si, formando o sistema de informação da

empresa. É necessário que exista uma perfeita harmonia e integração de todos os subsistemas da empresa para que realmente as informações fluam normalmente no sistema empresa e atinjam seu objetivo, que é interferir no processo decisório dos mais diversos usuários. A figura 1 abaixo mostra os sistemas de uma empresa que estão relacionados diretamente com a Contabilidade e formam o alimento do sistema.

FIGURA 1

Integração dos sistemas da empresa através do sistema de informação



Fonte: MALUCHE, MARIA A. Modelo de controle de gestão para a pequena empresa (2000 p. 46)-Adaptado

Decorrente da capacidade de sumarizar e agrupar dados, o sistema de informação contábil (SIC) é um dos maiores e mais importantes sistemas de informação da empresa. O sistema de informação contábil se ocupa dos dados e informações que afetam o patrimônio da empresa.

O sistema de informação contábil possui algumas características próprias que o diferenciam dos demais sistemas existentes em uma empresa. Isto é fácil de verificar, porque a Contabilidade exerce papel insubstituível de registro, controle e avaliação das transações que ocorrem no dia-a-dia das empresas.

A metodologia utilizada pela Contabilidade para o registro dos fatos é o Método das Partidas Dobradas, idealizado por Luca Pacioli (para cada débito ou mais de um débito deve existir um crédito ou mais de um crédito correspondente de igual valor), o qual traz em sua sistemática um controle de qualidade fantástico, que é a prova do zero. Este método permite

que exista grande eficiência nas operações do sistema de informação contábil, pois entre o valor do débito e o do crédito a diferença deve ser zero.

Além de utilizar o Método das Partidas Dobradas para fazer o registro, a Contabilidade utiliza-se do Plano de Contas, elaborado de acordo com a atividade operacional da empresa, que segundo RICCIO (1989, p.109) é “(...) uma estrutura hierárquica inerente ao Método das Partidas Dobradas e que define os critérios de tratamento dos dados dentro do Sistema de Informação Contábil”. O plano de contas facilita a acumulação do registro dos fatos, como também agrupa-os, facilitando a emissão dos relatórios contábeis, bem como a sua análise.

Desta forma, utilizando-se o Método das Partidas Dobradas e o Plano de Contas, elaborado e estruturado de acordo com a atividade operacional da empresa, é que se inicia o sistema de informação contábil das empresas.

Este sistema irá fornecer informação desde um simples saldo de um produto em estoque aos relatórios mais complexos para uma análise orçamentária, ou mesmo relatório para avaliação de desempenho. E também será o sistema de informação contábil a base do controle estratégico da empresa.

HORNGREN (1986) defende que o sistema contábil é o mais importante sistema de informação quantitativo, em quase todas as organizações, devendo fornecer informações para três importantes objetivos:

- 1) relatórios internos à administração, para planejamento e controle das operações rotineiras;
- 2) relatórios internos, para tomada de decisões não rotineiras e formulação de planos e políticas de maior importância;
- 3) relatórios externos aos acionistas e ao governo, para controle dos resultados da empresa.

A Contabilidade como sistema de informação também para IUDICIBUS (1994, p.24): “(...) pode ser conceituada como o método de identificar, mensurar e comunicar informação econômica, a fim de permitir decisões e julgamentos adequados por parte dos usuários da informação”.

Por outro lado, a Contabilidade como sistema de informação é questionada em relação a sua eficácia para fins de tomada de decisão, uma vez que nem sempre tem conseguido responder adequadamente com informações oportunas relacionadas ao patrimônio e ao resultado.

Percebe-se claramente que, embora existam críticas, e muitas delas procedam, faz-se necessário que o sistema contábil seja bem estruturado para atender às necessidades de informação a todos os seus usuários, constituindo-se como ferramenta imprescindível para o processo decisório.

O sistema contábil compõe-se de dois subsistemas: o de informação contábil - financeiro e o de informação contábil - gerencial, os quais serão comentados a seguir.

2.1.4.1.1 Subsistema de informação contábil-financeiro

O subsistema de informação contábil-financeiro é extraído do sistema de informação contábil da empresa e se ocupa das rotinas contábeis, com a finalidade da geração de informações, principalmente para os usuários externos. Caracteriza-se pela formalidade e obrigatoriedade de observar a regulamentação governamental. Mas, exerce função importante, e atua praticamente em todas as áreas da empresa, por exemplo: faturamento, contas a receber, contas a pagar, folha de pagamento, controle de estoques, bancos, controle de patrimônio, apuração dos custos de produção, livros fiscais, apuração dos impostos, tributos e encargos sociais.

Este subsistema está ligado diretamente aos princípios fundamentais de contabilidade, e justamente por causa desta restrição sofre muitas críticas, uma vez que alguns não são vistos necessariamente como os mais adequados em nível conceitual (Princípio do Custo Histórico Como Base de Valor, Princípio da Realização da Receita com a Confrontação das Despesas, Objetividade). Nesse sentido a contabilidade financeira, apesar de cumprir seu papel diante das necessidades regulamentadas, é tida como insuficiente enquanto suporte para a tomada de decisão, sendo inclusive acusada muitas vezes pela indução ao erro na gestão empresarial.

BOISVERT (1999, p.17) enuncia: “O principal papel da contabilidade financeira é o de informar a terceiros sobre a posição financeira da empresa em um dado momento e sobre os resultados alcançados ao longo do último exercício”.

Porém, o próprio BOISVERT (1999, p.18) também alerta para o fato de que os demonstrativos contábeis fornecidos pela contabilidade financeira “(...) apresentam o que foi feito (o resultado) e o que existe (o balanço patrimonial), mas não o que poderia ser. No entanto, fornecem poucas informações sobre a eficiência do processo de transformação e sobre as melhorias que deveriam ser realizadas”.

2.1.4.1.2 Subsistema de informação contábil gerencial

Segundo BOISVERT (1999, p.90), “A contabilidade de gestão tem por função guiar os gestores para que possam concretizar a missão da empresa da maneira mais eficaz possível. Ela deve produzir informações úteis para os gestores, em termos estratégicos e operacionais”. Para IUDICIBUS (1998, p.21), a contabilidade de gestão está direcionada principalmente para os gestores:

A contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços, etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório. A contabilidade gerencial, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se encaixem de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador.

Percebe-se então que, enquanto a contabilidade financeira está voltada principalmente para informar os usuários externos sobre a situação patrimonial, econômica e financeira da empresa em determinado momento, segundo os princípios fundamentais da Contabilidade, a contabilidade de gestão enfatiza o uso da contabilidade como instrumento na tomada de decisão exclusivamente para os usuários internos (como a alta administração). Ela usa outros critérios de avaliação para os elementos patrimoniais e de resultados, diferentes dos utilizados na contabilidade financeira.

A contabilidade de gestão serve de base para o acompanhamento das tendências e definição de seu controle estratégico, na análise dos custos para os planos de investimentos e orçamentos e o monitoramento dos resultados, comparando-os com as referências nacionais e internacionais.

O quadro 3 a seguir sintetiza as diferenças básicas entre a contabilidade financeira e a contabilidade de gestão.

QUADRO 3

Comparação entre contabilidade financeira e contabilidade de gestão

EVENTO	CONTABILIDADE FINANCEIRA	CONTABILIDADE DE GESTÃO
Usuários dos relatórios	Externos e internos	Internos
Objetivos dos relatórios	Facilitar a análise	Objetivo especial de facilitar o planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão internamente
Relatórios	Balanço patrimonial, Demonstração de resultado, Demonstração das origens e aplicações de recursos, Demonstração das mutações do patrimônio líquido e Notas explicativas.	Orçamentos, contabilidade por responsabilidade, relatórios de desempenhos, relatórios de custo, relatórios especiais não rotineiros para facilitar a tomada de decisão.
Periodicidades dos relatórios	Anual, trimestral e ocasionalmente mensal.	De acordo com a necessidade da administração.
Valor dos registros dos custos e demais gastos	Essencialmente históricos (passado)	A valores históricos e de mercado.
Bases de mensuração usadas para atribuir valor.	Moeda corrente.	Várias bases (moeda corrente, moeda estrangeira, moeda forte, medidas físicas, índices etc.
Restrições nas informações fornecidas.	Princípios fundamentais de contabilidade.	Nenhuma restrição, exceto as determinadas pela administração.
Características das informações fornecidas	Deve ser objetiva, verificável, relevante e oportuna.	Deve ser relevante e a tempo, podendo ser subjetiva, possuindo menos verificabilidade e menos precisão.
Perspectiva dos relatórios	Orientação histórica	Orientada para o futuro, para facilitar o planejamento, controle e avaliação de desempenho antes do fato, acoplada com uma orientação histórica para avaliar resultados reais.

Fonte: PADOVEZE Clóvis Luís. Sistemas de Informações Contábeis. 1998 p.106 - Adaptado

Isso significa que para o sistema de informação contábil, subsistemas financeiro ou gerencial, seja realmente eficiente e atenda às necessidades de seus usuários, faz-se necessário que exista uma estrutura de controle de gestão. Neste sentido, PADOVEZE (1998, p.65) afirma: “A contabilidade se caracteriza, essencialmente, por ser a ciência do controle”.

Diante dessa necessidade, conhecer os aspectos inerentes ao controle de gestão passa a ser fator relevante.

2.1.5 Controle de gestão

O controle de gestão é considerado uma ferramenta administrativa fundamental para qualquer empresa desenvolver-se.

Segundo BOISVERT (1999), o controle de gestão visa à eficiência e à eficácia da empresa; constitui um sistema com características próprias, com ferramentas seguras e necessárias, que poderá ser de diferentes formas, segundo a concepção que prevalece dentro da empresa.

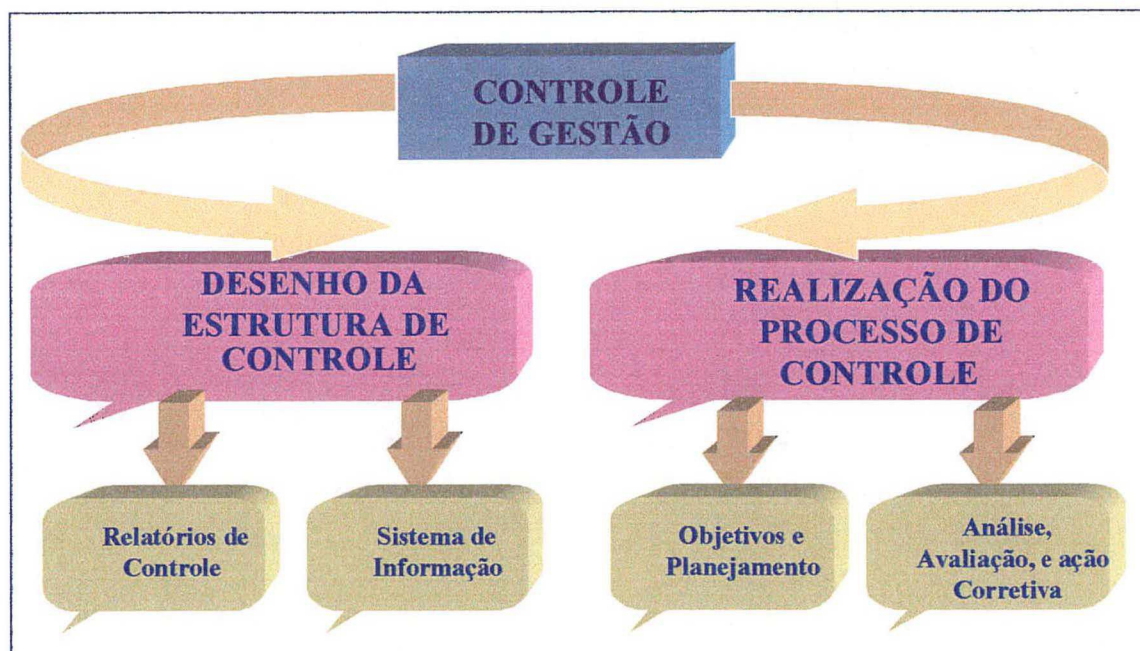
GOMES & SALAS (1997, p. 23) conceituam o controle de gestão da seguinte forma: “O controle de gestão refere-se ao processo que resulta da inter-relação de um conjunto de elementos internos (formais e informais) e externos à organização que influem no comportamento dos indivíduos”. O controle de gestão de uma empresa pode realizar-se de maneira formal e informal. Para esses autores, o formal se dá quando o desenho estrutural está explícito e é formalizado através de relatórios; e o informal quando este se dá pela transmissão verbal da informação.

MALUCHE (2000, p.46) relata que:

No caso da pequena empresa, no primeiro estágio de vida há pouco controle formal, depois o controle é adotado numa perspectiva limitada; o controle como obrigatoriedade. À medida que vai evoluindo a empresa sente a necessidade de utilizar-se de instrumentos e técnicas de controle numa visão ampliada, que leva em conta os aspectos humanos e sociais, bem como oferece diretrizes para a melhoria contínua.

A figura 2 demonstra que a estrutura e o processo do controle de gestão estão alicerçados no sistema de informação e de indicadores de controle e que seu processamento resulta em avaliações e correções. Daí a importância de a pequena empresa ter pleno controle sobre suas operações, pois à medida que ocorre seu crescimento, já não é mais possível controlar todas as operações visualmente.

FIGURA 2
Estrutura e processo de controle de gestão



Fonte: MALUCHE, Maria A. Modelo de Controle de Gestão para a pequena empresa (2000, pg.48)- adaptado

O controle de gestão pressupõe a mensuração dos recursos distribuídos nos diferentes níveis da empresa. E os tipos de controle distinguem-se nas ações gerenciais integradas ao planejamento.

O quadro 4 abaixo apresenta modelo de controle em níveis de gestão de uma empresa, ou seja, em níveis estratégico, tático e operacional.

QUADRO 4
Controles nos níveis de gestão da empresa

NÍVEIS DE CONTROLE	CONTEÚDO	TEMPO	AMPLITUDE
Estratégico	Genérico e Sintético	Direcionado para longo prazo	Macroorientado. Aborda a empresa como uma totalidade, como um sistema.
Tático	Menos genérico e mais detalhado	Direcionado para médio prazo	Aborda cada unidade da empresa (departamento) ou cada conjunto de recursos isoladamente.
Operacional	Detalhado e analítico	Direcionado para o curto prazo	Microorientado. Aborda cada tarefa ou operação isoladamente.

Fonte: CHIAVENATO, Idalberto. Administração - Teoria, Processo e Prática. 1994, pg.433

Desta forma o controle pressupõe a mensuração de todos os recursos distribuídos nos diferentes segmentos e níveis da organização e fica subdividido em três níveis, a saber:

- controle estratégico > aplicado em nível institucional da empresa;
- controle tático > aplicado em nível intermediário da empresa; e
- controle operacional > aplicado em nível operacional da empresa.

Embora conceitualmente aceita, a existência de níveis diferentes de controle torna a distribuição dos recursos e a avaliação do desempenho, um processo difícil, conforme afirma ACKOFF (1983, p.03), ao comentar as três categorias básicas de problemas decisórios nas empresas: “A primeira é constituída pelos problemas estratégicos, a segunda pelos problemas táticos e a terceira pelos problemas operacionais”. Os problemas estratégicos originam-se das interações entre a empresa e seu ambiente, envolvendo os objetivos e as metas da empresa. Os problemas táticos estão relacionados principalmente com os fluxos de informações, os fluxos de trabalho, o desenvolvimento dos recursos humanos, o financiamento e a aquisição de instalações, máquinas e equipamentos. Já os problemas operacionais estão relacionados com a alocação de recursos entre as diversas áreas funcionais e as linhas de produtos, a programação das operações, seu acompanhamento e seu controle.

No entanto deve-se observar que no caso das micros e pequenas empresas normalmente estas apresentam só dois níveis hierárquicos, o estratégico e o operacional.

2.1.5.1 Controle estratégico

O controle estratégico empresarial se preocupa com “o que fazer” e não com o “como fazer”. É definido em nível institucional e envolve a empresa como um todo. Segundo CHIAVENATO (1987), requer uma análise do ambiente externo para a identificação de aspectos como: fatores tecnológicos, fatores políticos, fatores econômicos, fatores legais, fatores sociais, fatores demográficos e fatores ecológicos. CHIAVENATO (1987, p.146) define planejamento como “(...) uma técnica para absorver a incerteza e permitir mais consistência no desempenho das empresas”.

Assim, o controle e o planejamento consistem na tomada antecipada de decisões, em decidir agora o que fazer, antes da ocorrência da ação necessária. O controle estratégico lida com decisões globais genéricas e amplas, com extensão a longo prazo. Para que seja convertido em ação, deve ser desdobrado em detalhes adequados em níveis tático e operacional.

1. planos relacionados com métodos, denominados procedimento: incumbem-se de ordenar a ação, evidenciam qual caminho deve ser seguido para que se atinja o objetivo predeterminado;
2. planos relacionados com dinheiro, denominados orçamentos: são planos que se relacionam com a alocação de recursos financeiros dentro de um determinado período de tempo;
3. planos relacionados com tempo, denominados programas ou programações: estes se relacionam com duas variáveis de forma sincronizada - tempo e atividades; são importantes ferramentais para o planejamento ao nível operacional, o mais comum e usual dos programas é o cronograma;
4. planos relacionados com comportamentos, denominados regulamentos: as regras ou regulamentos têm em vista impor normas para o comportamento das pessoas, ou seja, diante de situações específicas o que devem, o que não devem e o que podem fazer.

Desta forma, o nível operacional prima pela tentativa de eliminar incertezas e nele as decisões são descentralizadas, repetitivas e programadas.

As grandes empresas, normalmente, têm à sua disposição estrutura física, material e humana que propicia condições para que o sistema de informação contábil atinja seu objetivo, enquanto instrumento de geração de informações confiáveis e oportunas. Mas as pequenas empresas, que se caracterizam por estrutura familiar e nas quais o detentor de capital é o centralizador das decisões, na sua maioria possuem uma contabilidade terceirizada. Será, mesmo assim, possível que o sistema contábil terceirizado atenda às necessidades de informação do tomador de decisão? Será que o pequeno empresário tem consciência das informações que o sistema contábil pode lhe fornecer?

Para responder a essas questões, é necessário conhecer, como conceitos e características, o que são as pequenas empresas, bem como o contexto no qual estão inseridas.

2.2 PEQUENAS EMPRESAS

Esta parte da revisão da literatura tem como objetivo contextualizar a pequena empresa dentro do cenário econômico atual. Tenta-se também demonstrar a relevância do papel que estas exercem na economia brasileira. E busca-se na literatura existente uma classificação adequada, para fins desta pesquisa, para a pequena empresa.

E finalmente, procura-se demonstrar como a contabilidade pode auxiliar o empreendedor de maneira eficaz na gestão da pequena empresa.

2.2.1 Considerações iniciais

As pequenas empresas têm desempenhado um papel de fundamental importância no cenário econômico brasileiro e mundial. Muitas delas nascem de um sonho, e passam a ser geradoras de empregos e oportunidades. Segundo o SEBRAE -Serviço de Apoio às Micros e Pequenas Empresas (1999), elas são responsáveis por 59% das pessoas ocupadas no Brasil.

Sobre esse aspecto, PORTER (1991, p.40) ressalta: “(...) as pequenas e médias empresas têm grande importância dentro dos países em vias de desenvolvimento (...) tendo em vista que geram, rapidamente, posto de trabalho, capacitam trabalhadores locais.”

Acompanhando o mesmo raciocínio CHIAVENATO (1995, p.19) enuncia: “As pequenas empresas constituem o cerne da dinâmica da economia dos países, as impulsionadoras dos mercados, as geradoras de oportunidades, as proporcionadoras de empregos mesmo em situações de recessão.”

Finalmente KASSAI (1996, p.53), citando LOVEMAN e SENGENBERGER, afirma que as pequenas empresas são “(...) vistas como um fator chave para o processo de regeneração econômica e um caminho para um renovado crescimento do emprego.”

Assim, percebe-se que as pequenas empresas têm exercido papel relevante na economia do Brasil e do mundo. Em função da abertura do mercado mundial, provocada pela globalização, tais empresas, para sobreviverem, têm que ser tão competitivas quanto as grandes empresas. Para tanto, os tomadores de decisão das pequenas empresas precisam estar subsidiados de informações oportunas e confiáveis.

Sabe-se que a contabilidade pode proporcionar uma contribuição importante nesta geração de informação para o processo decisório da pequena empresa, através dos seus

diversos relatórios gerados do processo de registro, apresentação e análise dos fatos ocorridos na empresa.

2.2.2 Classificação de pequena empresa

No Brasil, é praxe classificar as empresas em pequena, média ou grande. Na literatura, porém, existem diversos critérios para definir o porte de uma empresa, como: número de empregados, faturamento bruto anual ou receita anual, patrimônio, número de estabelecimentos existentes, valor do ativo fixo, participação e domínio dos respectivos mercados, independência de grupos de empresas.

Quanto aos diversos critérios acima, VIDAL citado por KASSAI (1996, p.42), classifica-os e exemplifica-os em duas abordagens, ou seja, a quantitativa e a qualitativa:

1. quantitativos: número de empregados;
2. quantitativos combinados: número de empregados e valor do faturamento;
3. qualitativos: incipiente especialização em termos de organização e administração;
4. qualitativos combinados: ausência de organização com estrutura financeira inadequada.

Segundo dados obtidos junto ao SEBRAE (1999), os critérios mais utilizados para definir e caracterizar o porte das empresas são os quantitativos, utilizando-se o número de empregados ou faturamento bruto anual.

Percebe-se que na prática os critérios quantitativos são mais utilizados porque são mais objetivos e mais fáceis de obter, possibilitando inclusive a comparação entre as empresas. Os órgãos públicos como: Receita Federal, Receita Estadual, Ministério do Trabalho preferem declaradamente o uso do critério quantitativo.

A seguir serão descritos os critérios quantitativos utilizados por diversos órgãos para definição de pequena empresa, conforme quadros 05, 06 e 07.

QUADRO 5

Classificação das MPEs segundo o SEBRAE, utilizando o número de empregados

PORTE	EMPREGADOS
Microempresa	No comércio e serviços – até 09 empregados Na indústria – até 19 empregados
Empresa de Pequeno Porte	No comércio e serviços – de 10 a 49 empregados Na indústria – de 20 a 99 empregados
Empresa de Médio Porte	No comércio e serviços – de 50 a 99 empregados Na indústria – de 100 a 499 empregados
Empresa de Grande Porte	No comércio e serviços mais – de 99 empregados Na indústria acima – de 499 empregados

Fonte: SEBRAE (<http://www.sebrae.org.br/pesq> baixado em 08/02/01)

QUADRO 6

Classificação das MPEs segundo Lei do SIMPLES utilizando o faturamento bruto anual

PORTE	FATURAMENTO BRUTO ANUAL
Microempresa	Até R\$244.000,00
Empresa de Pequeno Porte	Entre R\$244.000,00 e R\$1.200.000,00

Fonte: Lei Federal nº 9841 de 05/10/99 (Estatuto da Micro e Pequena Empresa)

QUADRO 7

Classificação das MPEs segundo Ministério do Trabalho utilizando o número de empregados

PORTE	NÚMERO DE EMPREGADOS
Micro empresa	De 0 a 19
Pequena empresa	De 20 a 100
Média empresa	De 101 a 500
Grande empresa	Acima de 501

Fonte: Relação Anual Informações Sociais (RAIS) – Ministério do Trabalho

Quanto aos critérios qualitativos, aparentemente mais difíceis de serem adotados, podem ser definidos como as características de diferenciação entre as pequenas empresas e as grandes. KASSAI (1996, p.45) apresenta um levantamento onde mostra esta diferenciação.

QUADRO 8

Características de diferenciação entre pequenas e grandes empresas

CARACTERÍSTICAS	PEQUENAS EMPRESAS	GRANDES EMPRESAS
Adaptabilidade	Grande	Pequena
Administração	Pessoal e familiar	Profissional
Capacidade de interpretar e utilizar políticas e dispositivos legais	Pequena	Grande
Capacidade de utilizar especialistas	Pequena	Grande
Capacidade profissional	Não-especializada	Especializada
Capital	Concentrado	Dissolvido (acionistas)
Concentração de recursos	Trabalho	Capital
Decisão	Centralizada	Descentralizada
Estrutura	Informal	Organizada
Flexibilidade	Grande	Pequena
Forma jurídica	Limitada	Sociedade anônima
Ganhos de escala	Pequenos	Grandes
Idade média	Baixa	Alta
Níveis hierárquicos	Poucos	Muitos
Número de funcionários	Pequeno	Grande
Número de produtos	Poucos (único)	Vários
Recursos financeiros	Escassos	Abundantes
Sistemas de informação	Simple, informais e manuais (mecanizados)	Complexos, formalizados, sistêmicos e informatizados

Fonte: KASSAI, Silvia. As Empresas de Pequeno Porte e a Contabilidade. Dissertação de Mestrado 1996 p.45- Adaptado

LEZANA (1996, p.03) apresenta algumas características da pequena empresa independentemente do número de empregados ou do faturamento. As principais são:

- **Proprietários e administração interdependentes:** na empresa de pequena dimensão o dono e a empresa se confundem. Frequentemente utilizam uma mesma conta bancária ou se localizam no mesmo endereço. Não existe uma diferença clara entre os assuntos particulares do empreendedor e as atividades empresariais.
- **Não domina o setor onde opera:** geralmente as empresas de pequena dimensão ocupam um espaço bem definido no mercado. Por exemplo, uma oficina mecânica dedicada ao conserto de aparelhos de ar condicionado para veículos poderá ser a melhor do mercado, mas dificilmente será dominante no setor de mecânica de veículos.
- **Estrutura organizacional simples:** as pequenas empresas, em geral, dedicam-se à produção de bens e serviços específicos e operam com poucos empregados. Esta situação lhes permite manter uma organização relativamente simples. Com poucos níveis hierárquicos e uma grande concentração de autoridade.

Pode-se observar pelo exposto que diversos critérios são utilizados para definir o que seja pequena empresa. MALUCHE (2000, pg.12) afirma que:

Não constitui tarefa fácil definir pequena empresa, pois cada uma apresenta características próprias. Assim, o conceito pode variar de acordo com o objetivo ou propósito específico da entidade que deseje utilizar tal conceito. Não existe uma definição obrigatória e uniforme em âmbito nacional e internacional. Sua classificação depende, também, do desenvolvimento do país em que estiver inserida.

Neste estudo entende-se que a classificação adequada será aquela que combinar critérios quantitativos e qualitativos que gerem informações de acordo com as necessidades de cada usuário, considerando-se também as características que pequenas empresas devem possuir, segundo os critérios apresentados por BORINELLI (1998, p.11):

1. a estrutura organizacional é simples e nem sempre definida claramente;
2. é reduzido o número de diretores, com a centralização de decisões no dirigente principal;
3. satisfazem mais facilmente as necessidades de especialização;
4. os recursos são altamente limitados;
5. o acesso às fontes de capital de giro e às inovações tecnológicas falta ou é difícil;
6. é pequeno o número de funcionários em relação ao setor de atividade;
7. absorvem significativa parcela de mão-de-obra, especialmente a não-qualificada;
8. o recrutamento e a manutenção de mão-de-obra são difíceis;
9. proprietários e administração são interdependentes, isto é, há um estreito vínculo entre empreendedor (proprietário) e a empresa, acarretando que, em grande número de casos, o empreendedor (suas crenças, valores e personalidade) e o empreendimento se confundem;
10. não dominam o setor onde operam;
11. possuem, normalmente, alto grau de complementaridade e/ou subordinação às empresas de grande porte;
12. a margem de erro aceitável é bastante pequena.

Entende-se que os critérios quantitativos e qualitativos acima descritos não precisam estar presentes todos aos mesmo tempo para que uma determinada empresa seja classificada como pequena empresa. Pode-se observar que as características da pequena empresa são bem peculiares e fáceis de identificar, dentro do rol acima apresentado.

2.2.3 A Importância da pequena empresa

Segundo dados do SEBRAE (1999), existem no Brasil cerca de 3,5 milhões de empresas, das quais 98% são micro e pequenas empresas. Com isso as atividades típicas da micro e pequena empresa mantêm cerca de 35 milhões de pessoas ocupadas em todo o país, correspondendo a 59% das pessoas ocupadas no Brasil. O SEBRAE inclui neste cálculo empregados nas PMEs, empresários de micro e pequenas empresas e os autônomos, como mostra o quadro 9.

QUADRO 9
Participação das MPes na economia brasileira

VARIÁVEIS	MPES NO BRASIL (EM %)
Número de Empresas	98%
Pessoal ocupado	59%
Faturamento	28%
PIB	20%
Número de Empresas Exportadoras	29%
Valor das Exportações	1,7%

Fonte: SEBRAE (1999) – Indicadores conjunturais da Micro e Pequena empresa

Não há dúvidas com relação à importância das pequenas empresas na economia brasileira. Os dados mostram que a pequena empresa exerce papel de fundamental importância, haja vista que o pequeno empreendedor brasileiro é responsável por boa parte da produção nacional.

KANITZ (1995, p.68) confirma essa afirmação ao analisar as perspectivas econômicas brasileiras:

O que fará o Brasil crescer serão outras forças, como pequenos e médios empresários e jovens empreendedores, que abrem franquias nos mais diferentes pontos do País, entre outros. O importante não é mais uma grande e abrangente política econômica, e sim a eficiência gerencial de milhares de pequenas e médias empresas. Se elas falharem no seu trabalho, aí sim o Brasil não irá mais para frente.

Os dados apresentados pelo SEBRAE acima descritos referem-se àqueles presentes na economia formal. Se considerarmos a economia informal brasileira que representa, segundo KASSAI (1996, p.65) “Uma riqueza invisível equivalente a 3 vezes a economia portuguesa e

que movimenta mais de 200 bilhões de dólares por ano (em 1996)", esta representatividade e importância será maior ainda.

2.2.4 A Contabilidade e a pequena empresa: sucesso e fracasso

Conceitualmente, é vital ao empreendedor que inicia seu pequeno negócio compreender que a empresa que ora está sendo criada é um ser com vida própria, que não se devem misturar as atividades e o patrimônio da pessoa física com a pessoa jurídica, que a empresa é um ente juridicamente delimitado e tem seu patrimônio composto pelo Ativo (bens e direito), pelo Passivo (obrigações com terceiros) e pelo Patrimônio Líquido (capital dos sócios) e foi criada para viver continuamente.

RESNIK (1990, p.01), quando discute as exigências básicas e fundamentais para o sucesso de uma pequena empresa, afirma:

Quando os proprietários-gerentes de pequenas empresas compreendem os fatores básicos que causam o sucesso ou o fracasso da empresa, seus conceitos administrativos os ajudam a superar as dificuldades inevitáveis encontradas em todos os empreendimentos. Quando os proprietários-gerentes concentram-se nestas exigências básicas para desenvolver um pequeno negócio, invariavelmente conseguem vendas e lucros- e também muita satisfação."

RESNIK (1990, p.2) afirma ainda: "(...) estima-se que aproximadamente 80% de todos os novos empreendimentos no Brasil fecham suas portas nos primeiros dois anos e muitos não chegam nem mesmo a completar um ano de atividades."

Sobre este aspecto KASSAI (1996, p.67) apresenta dados do Departamento de Registro do Ministério da Indústria e Comércio que "(...) estimam que aproximadamente 80% das empresas criadas não completarão 2 anos de atividade e apenas 10% conseguirão atingir 5 anos de atividade".

Segundo dados do SEBRAE (1999), o índice de mortalidade das pequenas empresas no Brasil é alto, variando entre 30% e 61% em seu primeiro ano de vida, entre 40% e 68% em seu segundo ano de vida, e de 55% e 73% no terceiro ano do empreendimento.

Confirmando isto MALUCHE (2000, p.27) comenta: "O número de pequenas empresas constituídas a cada ano é bastante grande (...) porém, muitas dessas pequenas empresas não sobrevivem mais de cinco anos, morrem ainda jovens".

O que causa índices de mortalidade tão elevado das pequenas empresas?

RESNIK (1990, p.03), citando a DUN and BRADSTREET, afirma que: “(...) a má administração é responsável por mais de 90% dos fracassos. Aproximadamente metade desses fracassos são atribuídos à incompetência e a outra metade à experiência anterior inadequada.”

Segundo MATTAR (1998, p.68):

(...) os motivos seriam de duas ordens: os motivos externos e motivos internos. Os motivos externos dizem respeito ao que ocorre no meio ambiente da empresa, que está fora de seu controle e que lhe dificulta a sobrevivência. Os motivos internos dizem respeito aos pontos fracos das pequenas empresas que também contribuem para reduzir sua sobrevivência.

Já MALUCHE (2000, p.36) citando LANDMANN, diz que são inúmeros os motivos que levam a pequena empresa à morte e especifica as diversas ações, que ele entende resumirem-se em falta de boa administração:

(...) a excessiva informalidade, ausência de sistemas de custeio adequados, falta de planejamento e controle de produção, falta de controle de qualidade, ausência de manutenção preventiva para máquinas, *lay-out* inadequados ao fluxo de trabalho, desperdícios e perdas de toda espécie, estoques altos sem controle, falta de planejamento estratégico, atrasos na entrega de produtos, excesso de defeitos nos produtos vendidos, falta de planejamento financeiro, despreparo do pessoal e acúmulo de tarefas, ausência de uma estrutura organizacional bem definida, são características de gestão problemática de muitas pequenas empresas.

Fica demonstrado não ser tarefa simples detectar as causas efetivas do elevado índice de morte das pequenas empresas; porém percebe-se que a boa administração é fundamental para o sucesso da pequena empresa.

Esta boa administração exige certa habilidade e compreensão especial, que requer atitudes de percepção (intuição) e conhecimentos, que se devem usar com eficiência e eficácia na gestão do empreendimento.

Confirmando o fato ALMEIDA (1994, p.5) já ressaltava que:

Na pequena empresa, a administração é geralmente feita pelos proprietários ou por seus parentes, que muitas vezes não têm conhecimento aprofundado das técnicas administrativas, (...) vale observar que o conhecimento profundo de técnicas administrativas não é fundamental para as pequenas empresas, dada a simplicidade de funcionamento desse tipo de organização. O aprimoramento da qualidade administrativa, porém, poderá ser uma estratégia a ser implementada”.

Alertando para o fato RESNIK (1990, p.05), demonstrou existir dez condições necessárias e decisivas para que um empreendimento tenha sucesso e possa sobreviver:

1. **ser objetivo** > Não há lugar para auto-ilusão quando se cria uma empresa;
2. **manter tudo simples e focalizado** > Nas pequenas, o simples é eficiente;
3. **proporcionar bens e serviços excelentes e distintos que satisfaçam as necessidades e desejos de grupos seletos de clientes** > Deve-se produzir de acordo com a necessidade do clientes, ele é o foco de atendimento;
4. **determinar como atingir e vender para seus clientes** > fazer uso do Marketing e oferecer produtos com qualidade;
5. **criar, administrar e motivar uma equipe vencedora que faça o que você não pode fazer sozinho** > Gestão participativa e compartilhada;
6. **manter os registros e controles contábeis para compreender e administrar a empresa** > O contador é peça fundamental no processo administrativo;
7. **disponibilidade de caixa** > O capital de Giro deve ter uma atenção especial;
8. **evitar as armadilhas do crescimento rápido** > crescimento sem planejamento pode ser fatal;
9. **conhecer seu negócio** > é preciso conhecer e controlar muito bem a empresa;
10. **planejar o futuro** > defina seu objetivo que seja alcançável e converta-o em atividades produtivas.

Dentre as condições acima apresentadas, observa-se que a responsabilidade do contador é vital à administração da pequena empresa e conseqüentemente à sua sobrevivência. Faz-se necessário que a pequena empresa, desde o início de suas atividades, crie um sistema contábil eficaz, e que esse seja usado como um instrumento básico de administração. A criação desse sistema será de responsabilidade do proprietário-gerente e principalmente do contador que deve organizar o sistema contábil de tal forma que se torne uma valiosa ferramenta administrativa. É esse sistema que irá subsidiar o processo decisório com informações oportunas, confiáveis e preditivas.

Quando, por outro lado, o pequeno empreendedor não tem visão e conhecimento sobre a importância da Contabilidade, e declara que esta é um “mal necessário”, e que o contador serve apenas para fazer sua declaração de imposto de renda e atender às exigências fiscais, situa-se dentro de uma realidade a ser ultrapassada, pois ameaça a sobrevivência do seu empreendimento. Porém muitos pequenos empresários só vão conscientizar-se desse fato quando suas empresas estiverem em um processo de descontinuidade, fracassadas e morrendo, e estes nem sequer terão dados do porquê!

Ressaltando esse aspecto, o SEBRAE (1992, p.69), ao orientar o futuro empreendedor em seu novo negócio, afirma que o sistema de contabilidade adequado pode ser a chave do sucesso do empreendimento .

A pequena empresa precisa de controles contábeis apropriados, precisos e atualizados. Conhecer a empresa é conhecer sua contabilidade. A escolha de um bom contador é chave do bom desempenho empresarial. Com a ajuda dele você terá um sistema de contabilidade que lhe mostrará o que está acontecendo com sua empresa e servirá de base a decisões quanto à administração dos recursos e dos resultados.

É importante lembrar que a pequena empresa possui recursos limitados e precisa que estes sejam utilizados onde produzam melhores resultados. Para isso é muito importante um sistema de controle e informação. E o sistema contábil, com sua metodologia única, é capaz de contribuir fundamentalmente para que se chegue a esses melhores resultados; porém o que se percebe na prática é o mau uso dessa potencialidade.

2.2.5 Contabilidade e a gestão da pequena empresa

Sabe-se que o mundo dos negócios está em constante transformação, exigindo cada vez mais que os empreendedores, principalmente os da pequena empresa, possuam, além de conhecimento técnico da área ou ramo de atividade em que irão atuar, conhecimento no seu papel administrativo.

Segundo MALUCHE (2000, p. 26).

Gerir uma empresa não é tarefa fácil, consiste num grande desafio. É como ter um filho, o qual merece acompanhamento e apoio por toda vida. Mas acredita-se que é possível gerir a empresa rumo ao sucesso desejado desde que haja um claro conhecimento de suas características, de seu ambiente, seus clientes, concorrentes, enfim de tudo que a envolve. E esse conhecimento é obtido através do planejamento, da organização e do controle das atividades, observando-se a necessidade de cada fase de crescimento.

Porém o que se percebe na literatura existente e em diversas pesquisas publicadas como: PINHEIRO (1996), KASSAI (1996), GIMENES (2000), é que na pequena empresa a administração é exercida geralmente pelos seus proprietários (detentores do capital) ou mesmo por seus parentes, que muitas vezes não têm suficiente conhecimento das técnicas de gestão.

Esses proprietários exercem também um papel gerencial na empresa, e neste papel exige-se, além de outros quesitos, a compreensão dos aspectos financeiros e contábeis da

pequena empresa. É neste momento que se revela toda a fragilidade administrativa e organizacional das pequenas empresas, e a contabilidade mais do que nunca deve se fazer presente na busca de soluções.

RESNIK (1990, p.136) defende que:

Uma das principais causas dos desastres com pequenas empresas é não manter os registros e controles contábeis apropriados, precisos e atualizados - e não usá-los para administrar a empresa. A falta de um sistema eficaz de contabilidade não é apenas um problema contábil – é um problema administrativo.

Então, quais são os problemas de gestão de uma pequena empresa? E como a contabilidade pode ajudá-la em seu processo de continuidade de geração de riquezas?

BORTOLI NETO (1980, p.45) diz que na verdade, a pequena empresa “(...) nasce, vive e desenvolve-se a partir do talento, da sensibilidade e da vontade de realizar de centenas de milhares de empreendedores, os quais são, ao mesmo tempo, seus inspiradores, implantadores e principal força propulsora”.

Assim, pressupõe-se que o empreendedor, principalmente o da pequena empresa, deve possuir características específicas para enfrentar o mercado competitivo e exigente da atualidade. O SEBRAE (1996) apresenta as seguintes qualidades comuns aos empreendedores:

1. **disposição para assumir riscos** > O empreendedor, por definição, tem que assumir riscos;
2. **ter iniciativa** > sem interesse e persistência não se pode alcançar o objetivo e o sucesso;
3. **ser independente** > característica fundamental, está intimamente ligada ao espírito empreendedor, ousadia;
4. **possuir talento empreendedor** > estar sempre em busca de novas oportunidades;
5. **ser líder e saber comunicar-se** > ter a capacidade de expor e ouvir idéias;
6. **ser organizado** > é importante para qualquer empreendimento saber usar os recursos a sua disposição;
7. **possuir conhecimento do ramo** > sem esta característica não haverá sucesso;

8. **ser oportunista** > o empreendedor no verdadeiro sentido da palavra é aquele que nunca se cansa de observar novos negócios;
9. **ser otimista** > o empreendedor deve ser sempre uma pessoa otimista, não importam as dificuldades;
10. **possuir aptidões empresariais** > a intuição, o instinto de encontrar oportunidades.

Além das características acima apresentadas o empreendedor da pequena empresa precisa estar ciente de que se faz necessário que sua empresa possua, principalmente no início de sua vida, controle de gestão, para que seja possível acompanhar e avaliar os resultados obtidos pela empresa. Além disso, as informações servirão como suporte para ações corretivas.

Os controles de gestão precisam ser aperfeiçoados à medida que a pequena empresa cresce e evolui. Principalmente, à medida que a pequena empresa sofre transição no seu ciclo de vida, os controles precisam ser elaborados como um instrumento de apoio à melhoria da empresa e não como uma obrigação.

A contabilidade, ferramenta fundamental no processo decisório, com seus instrumentos contábil-financeiros, pode contribuir na gestão no tocante ao controle e avaliação dos estoques, no planejamento e controle financeiro, nos custos de produção, na formação do preço de venda, na análise de resultados, na análise de investimentos. É possível que isso seja alcançado se a pequena empresa possuir um sistema contábil interno que gere informações oportunas e de acordo com a necessidade do empreendedor.

A contabilidade é uma só, independentemente da entidade; porém, as técnicas que esta utiliza para atingir seus objetivos variam no tempo e espaço. Para a pequena empresa a contabilidade deve ser vista como parceira na gestão, o empreendedor deve conscientizar-se de que a empresa sem a contabilidade é uma organização sem memória e sem nenhuma condição de sobreviver ou de planejar seu crescimento.

2.2.5.1 A contribuição da contabilidade na gestão da pequena empresa

No Brasil as pequenas empresas ganham tratamento diferenciado por meio de leis e regulamentos. E a contabilidade, através de um profissional contador, é a responsável por acompanhar e orientar como o empreendedor deve agir no seu cumprimento e garantir seus

benefícios. Isso se dá logo no início da vida da empresa, quando se passa da fase de concepção para o nascimento, no registro da empresa.

2.2.5.1.1 Registro da pequena empresa

É preciso iniciar o processo de registro, para o que se faz necessária obrigatoriamente a passagem em vários órgãos competentes como:

- **Junta Comercial ou Cartório de Registro Civil da Pessoa Jurídica**> o objetivo neste órgão é a busca do nome e o registro da empresa para obtenção da inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), para se proceder posteriormente ao recolhimento dos impostos federais;
- **Secretaria da Fazenda Estadual**> o objetivo do registro é a obtenção da inscrição no cadastro de contribuintes, caso realize operações abrangidas pelos tributos estaduais;
- **Prefeitura**> o objetivo é a obtenção da inscrição municipal (cadastro dos contribuintes mobiliários) e também a obtenção dos alvarás de funcionamento e da vigilância sanitária;
- **Ministério da Saúde**> obtenção do registro do produto, quando tratar-se de produtos alimentícios;

Pode parecer num primeiro momento, principalmente para um empreendedor de uma pequena empresa, que a burocracia é enorme para o registro e este pode-se opor a fazê-lo; porém inúmeras são as razões pelas quais o registro se faz necessário. KASSAI (1996, p. 127) citando a Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro, enumera dez razões para se legalizar uma empresa, entre as quais citamos:

- participar de programas governamentais de apoio ao micro e pequeno empresário;
- ficar em condições de levantar empréstimos e financiamentos em instituições financeiras e de desenvolvimento;
- participar de concorrências públicas;
- evitar problemas judiciais, trabalhistas, fiscais e creditícios;
- ter legalmente o direito de comprar/vender dentro e fora do município ou estado;
- beneficiar-se dos incentivos fiscais.

2.2.5.1.2 Natureza jurídica e formalização das micro e pequenas empresas

Quanto ao enquadramento tributário > Com o advento da Lei 9317/96 passou a vigorar o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições – **SIMPLES**. O sistema veio a proporcionar às micro e pequenas empresas uma forma diferenciada de tratamento tributário. O objetivo é incentivar o desenvolvimento destas. Seu enquadramento se dará em relação ao seu faturamento total (ano-calendário anterior):

- a) **MICROEMPRESA** > As sociedades ou firmas individuais com faturamento bruto anual de até R\$244.000,00;
- b) **PEQUENAS EMPRESAS** > As sociedades ou firmas individuais com faturamento bruto anual superior a R\$244.000,00 até R\$1.200.000,00.

Quanto à natureza Jurídica > A personalidade jurídica é obtida a partir do registro na Junta Comercial, quando a atividade mercantil for comércio, indústria ou prestação de serviços; e a partir do registro no Cartório de Títulos e Documentos quando o objetivo for de caráter civil (sociedades civis de profissão regulamentada), com ou sem fins lucrativos (associações de classe, sindicatos).

As sociedades mercantis poderão ser criadas sob diversas formas e naturezas jurídicas:

- **Firma individual** > estão sujeitas às mesmas obrigações contábeis, fiscais, trabalhistas e previdenciárias a que estão sujeitas as demais sociedades.
- **Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada** > Este tipo de natureza jurídica constitui a esmagadora maioria das empresas brasileiras, isto ocorre em função de sua facilidade de registro e flexibilidade.
- **Sociedade em Nome Coletivo** > Este tipo de natureza jurídica caracteriza-se pelo fato de ser constituído sob a Razão Social, identificando-se pelo nome dos seus sócios. Neste caso a responsabilidade dos sócios é solidária e ilimitada.
- **Sociedade por Ações** > normalmente são empresas de grande porte, podendo ainda seu capital ser fechado ou aberto (com ações negociadas na bolsa de valores).

A sociedade por ações é a única forma jurídica que não pode ser enquadrada como micro ou pequena empresa, podendo as demais (desde que não resultantes de cisão ou outra forma de desmembramento) gozarem dos benefícios instituídos pelo SIMPLES.

2.2.5.1.3 Obrigações legais da pequena empresa

Os livros e documentos que as pequenas empresas são obrigadas a manter para efeito de controle e fiscalização irão depender da forma de recolhimento do imposto de renda, isto é, se pelo lucro real ou pelo lucro presumido. Se a opção for pelo lucro real, as obrigações legais serão conforme apresentado no quadro 10, e caso a opção for o lucro presumido os livros obrigatórios serão conforme apresentado no quadro 11:

QUADRO 10
Livros obrigatórios legais pelo lucro real

LIVROS	FUNÇÃO
Livro Diário	Seu objetivo é o registro das operações comerciais em ordem cronológica
Livro de apuração do lucro real	Este livro é utilizado para escrituração dos ajustes ao lucro contábil, no cálculo do lucro para efeito de imposto
Livro razão	Se registra todos os fatos contábeis advindo da atividade da empresa e é utilizado para obtenção dos balancetes mensais de verificação
Livro de registro de inventário	Seu objetivo é o registro dos estoques de mercadorias, produtos acabados ou em elaboração, bem como do registro de matéria prima
Livro de registro das entradas	Utilizado para registro das entradas de mercadorias na empresa
Livro para registro permanente de estoque	Utilizado exclusivamente para imobiliárias e construtoras
Livro de movimentação de combustível	Somente para empresas revendedoras de combustível
Livro de registro de selo e controle	Para registro do selo de controle pelas empresas que fabricam bebidas alcoólicas e cigarros
Livro de registro de apuração de IPI	Utilizado para registro das operações que incidem este imposto
Livro de inspeção do trabalho	Livro de registro dos Termos de visita dos inspetores ou fiscais do trabalho e agentes fiscais da previdência social
Livro de registro de empregados	Registra os vínculos empregatícios com os mesmos dados constantes da carteira de trabalho dos empregados
Livro de registro de apuração de ICMS	Registra as operações relativas a entrada e saída de mercadorias com as respectivas notas fiscais, para controle dos créditos e débitos do ICMS.
Livro de registro de prestação de serviços	Utilizado para apuração do ISS devido
Livro de registro de contrato de prestação de serviços	Utilizado exclusivamente por construtoras e empresas de engenharia e arquitetura

Fonte: KASSAI, Silvia. Dissertação de Mestrado 1996, p.132 adaptado.

QUADRO 11

Livros legais obrigatórios pelo lucro presumido

LIVROS	FUNÇÃO
Livro Caixa	Registro em ordem cronológica da recita bruta, base de cálculo para o lucro presumido
Livro de registro de inventário	Registro do montante do estoque de mercadorias, produtos acabados ou em elaboração, matérias-primas

Fonte: KASSAI, Silvia. Dissertação de Mestrado(1996, p.133) adaptado.

O objetivo de elencar os livros obrigatórios é destacar a burocracia que as micro e pequenas empresas enfrentam. A obrigatoriedade é para todas as empresas, independentemente do porte ou natureza jurídica.

Desta forma, é preciso que a empresa busque o auxílio de um contador para manter em ordem seus livros. Não se deve pensar apenas na exigência legal, o objetivo é controlar a mutação do patrimônio através do registro contábil e com isso gerenciar de forma segura e adequada a empresa. E ainda deve-se considerar, evidentemente, que com o avanço tecnológico todos podem ser feitos eletronicamente.

Não se deve esquecer que o registro contábil é o alimento ou matéria-prima do sistema contábil e gerencial, sem o qual não é possível acompanhar a movimentação patrimonial da empresa.

Quanto ao Código Comercial, em seu artigo 10º, estabelece que:

- 1) é obrigatório a todos os empreendedores comerciantes seguir uma ordem uniforme de escrituração, com todos os livros necessários para esse fim, e também encerrar e apresentar de forma anual o balanço patrimonial;
- 2) o registro contábil deve ser executado em todas as operações da empresa, no livro diário em ordem cronológica, de forma individual e clara.

É preciso um corte epistemológico na forma de visão da escrituração contábil. Pode-se afirmar, dentro de uma abordagem descritiva, que a escrituração contábil é necessária sob vários aspectos:

1. aspecto legal;
2. aspecto gerencial;
3. aspecto social.

Quanto ao **aspecto legal**, a escrituração contábil proporciona à empresa fundamentos para enfrentar várias situações como:

1. **Perícias Judiciais** > Nas questões de ordem trabalhista, faz-se necessária a comprovação formal do atendimento às obrigações e encargos trabalhistas. Desta forma, se a empresa não possuir os registros contábeis do cumprimento destas obrigações, pode haver sérias sanções, prejudicando inclusive o resultado da empresa.

2. **Concordata** > Em caso de problemas financeiros, isto é, se a empresa fica sem capacidade financeira, esta pode solicitar a concordata. Um dos principais fundamentos para se usufruir desse benefício é a apresentação das demonstrações contábeis, a relação das obrigações com terceiros (exigibilidades) e o livro diário devidamente escriturado, além do balanço patrimonial elaborado para esse fim.

3. **Falência** > Faz-se necessário à empresa, quando da falência, apresentar aos órgãos competentes toda a escrituração contábil (livro diário) e as demonstrações contábeis, para comprovação de falência não fraudulenta.

4. **Dissolução de sociedade ou saída de sócios** > Neste caso são necessárias a escrituração e as demonstrações contábeis para apresentação da real situação econômica, financeira e patrimonial para que não surjam dúvidas ou divergências entre os direitos e obrigações.

No quadro 12 a seguir relacionam-se alguns dos principais tributos atualmente existentes na esfera federal, estadual e municipal, aos quais as pequenas empresas estão sujeitas, dependendo logicamente de sua classificação:

QUADRO 12
Impostos e contribuições da esfera Federal, Estadual e Municipal

ESFERA FEDERAL	
>	Contribuição social sobre faturamento (COFINS)
>	Impostos sobre produtos industrializados (IPI)
>	Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ)
>	Contribuição social sobre os salários (INSS)
>	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS)
>	Imposto sobre exportação
>	Imposto sobre importação
ESFERA ESTADUAL	
>	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)
ESFERA MUNICIPAL	
>	Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN)

Quanto ao **aspecto gerencial**, a escrituração contábil pode ser considerada a matéria-prima que alimenta todo o sistema contábil de gestão de uma empresa, seja ela micro,

pequena ou grande. Segundo RODRIGUES (2000, p.42), “O contador, por sua formação profissional e como agente alimentador desse sistema, é o principal elemento para desenvolver esse trabalho com eficiência. Entretanto, a credibilidade e a veracidade com que trata as informações, dependem, fundamentalmente de sua boa conduta profissional”.

A contabilidade de gestão busca nos registros contábeis os dados, para serem agrupados, estruturados e analisados para finalmente produzirem informações oportunas e confiáveis aos gestores. Tais informações foram retiradas da base inicial feita pela contabilidade, que é o registro contábil.

Assim, entende-se que a decisão dos gestores em reduzir custos, mudar uma linha produtiva, modernizar e expandir a empresa, investir em novos equipamentos, deve fundamentar-se nos dados retirados dos registros contábeis.

Todos os relatórios gerenciais, como: fluxo de caixa, demonstrativo de resultado gerencial, inventário de mercadorias, demonstrativo de custo dos produtos e mercadorias vendidas, relatórios de conciliação entre o lucro e o caixa, relatório de controle dos ativos imobilizados, controle e movimentação de estoques, relatórios sobre a gestão de tributos e tantos outros têm sua origem no registro contábil.

Quanto ao **aspecto social**, a responsabilidade da contabilidade é enorme. Ainda mais porque a Contabilidade é uma ciência social. Segundo GARCIA (1999, p.19), “O profissional da Contabilidade tem uma responsabilidade social e moral muito grande porque são eles que assinam as contas”. Assim ao enunciar que a contabilidade é responsável pela apresentação das informações econômicas, financeiras e patrimoniais das empresas aos seus diversos usuários como suporte para o processo decisório, informações essas que devem ser úteis, oportunas e principalmente confiáveis, fica caracterizado que a contabilidade deve proteger a sociedade contra quaisquer manipulações e inverdades que possam comprometer o desenvolvimento das empresas e conseqüentemente do desenvolvimento econômico de uma região.

Segundo SOUZA (2001, p.40), “A escrita contábil, para ser autêntica, deverá cobrir todos os fenômenos patrimoniais que estão relacionados com a entidade. A partir do princípio da integridade da escrita contábil, deverão ser registrados os fenômenos que representam responsabilidades diretas e indiretas dos gestores ou da própria entidade”.

Assim, se não houver o registro contábil, o sistema não será alimentado e portanto não será possível avaliar as empresas e o desenvolvimento econômico de uma determinada região. Também não será possível ter base de cálculo para diversos tributos federais, estaduais e municipais que irão sustentar as questões sociais da sociedade.

Segundo COELHO NETO (1997, p.20),

A falta de escrituração contábil é uma das principais dificuldades para se avaliar a economia informal, o que distorce as estatísticas no Brasil. O desconhecimento da realidade econômica nacional gera decisões completamente dissociadas das necessidades das empresas e da sociedade em geral e, sem dúvida, tem causado prejuízos irreparáveis ao País.

O papel social da contabilidade sem dúvida é de grande importância, e isso é também confirmado por ABRANTES (2000, p. 08), quando afirma que o profissional da Contabilidade,

(...) não poderá ser apenas um acadêmico, professor ou estudante; ele terá que ser também um pesquisador; com espírito criativo e inventivo; não poderá ser apenas um dirigente classista, mas um líder preocupado com as questões sociais plenas; não apenas um microempresário, mas um empreendedor; não apenas um auditor, mas um fiscal da cidadania; não apenas um intermediário da arrecadação de impostos, mas um profissional a serviço da inclusão social; enfim, não poderá ser apenas um prestador de serviços, mas deverá ser um grande parceiro de seus clientes.

2.3 O CICLO DE VIDA DAS ORGANIZAÇÕES

2.3.1 Considerações iniciais

Em contabilidade as empresas são vistas como um ser com vida própria, portanto elas estão sujeitas ao que ADIZES (1993) denomina de *Ciclo de Vida*, pois, assim como todo ser vivo, elas nascem, crescem, envelhecem e morrem.

Observa-se que nem todas as empresas completam esse ciclo, muitas delas morrem ainda ao nascer ou na infância. E vários são os fatores que causam essa morte, porém a grande maioria das causas estão relacionadas com a habilidade de administrar. Percebe-se que a morte prematura ocorre principalmente na pequena empresa, devida a sua fragilidade organizacional.

MARQUES (1994) discute o ciclo de vida das organizações considerando dois elementos na vida de uma empresa: o crescimento e o desenvolvimento. O crescimento geralmente está ligado à idéia de incrementos quantitativos no volume de atividades e transações de uma empresa. E o desenvolvimento organizacional por sua vez está relacionado a uma progressão qualitativa na satisfação de atendimento das necessidades dos clientes.

O ciclo de vida das organizações constitui-se, segundo LEZANA (1996, p.10), no “(...) processo evolutivo de uma empresa que compreende uma série de etapas que devem ser superadas, desde a criação até a empresa se transformar numa instituição efetivamente consolidada.”

O estudo de ADIZES (1993) descreve as principais características do ciclo de vida das empresas, ressaltando que quando uma empresa está iniciando seu ciclo de vida, sua organização é geralmente tumultuada, incerta, problemática, as decisões são tomadas quase que na intuição. A passagem entre as fases do ciclo se dá à medida que surgem novas características capazes de superar as já existentes. Com isso, pode-se perceber que uma empresa muda de fase em seu ciclo de vida quando altera suas características.

ADIZES (1993, p.02) alerta ainda para o fato de que não é o tamanho nem tampouco o tempo de existência que irão definir a fase do ciclo de vida em que a empresa se encontra: “(...) tamanho e tempo não são causas de crescimento e envelhecimento: empresas grandes, com uma longa tradição, não são necessariamente velhas; e empresas pequenas sem tradição alguma não são necessariamente jovens.”

Observa-se então, com fundamento no estudo de ADIZES (1993), que uma organização deve ser considerada jovem quando é capaz de mudar, de ser flexível com certa

facilidade. Empresa jovem é aquela que, diante de uma nova necessidade de adequação do seu ambiente de atuação, consegue adaptar-se rapidamente, atendendo às novas necessidades de mercado e proporcionando resultado positivo para os seus investidores.

Por outro lado, o processo de crescimento é observado quando, diante de problemas cada vez mais complexos, a empresa consegue resolvê-los, adequando-se à nova realidade. Considerando-se que as empresas, inclusive as pequenas, estão inseridas num contexto globalizado e competitivo, é preciso que os gestores entendam como se dá o processo de vida de suas organizações.

2.3.2 Ciclo de vida das organizações – os vários modelos

Observa-se pela literatura que existem vários modelos para representar a evolução das empresas. São apresentados a seguir alguns modelos do tema, através do quadro nº 13.

QUADRO 13
Modelos de ciclo de vida organizacional

MODELO	AUTORES	PERÍODO	ETAPAS/FASES/ESTÁGIOS
Estágios de Crescimento	ADIZES	1993	1. Namoro 2. Infância 3. Toca – toca 4. Adolescência 5. Plenitude
Modelo Funcional	SCOTT E BRUCE	1987	1. Início 2. Sobrevivência 3. Crescimento 4. Expansão 5. Maturidade
Estágios de Desenvolvimento	LUIZ KAUFMANN	1990	1. Nascimento 2. Crescimento 3. Maturação e Institucionalização 4. Renovação
Modelo Gerencial	MOUNT ZINGER E FORSYTH	1993	1. Empresa operada pelo dono 2. Transição para uma empresa administrada pelo dono 3. Empresa administrada pelo dono 4. Transição para uma administração profissional 5. Administração profissional

Fonte: BORINELLI, Márcio Luiz –Dissertação de Mestrado 1998 p.28-adaptado

Embora os diversos modelos de ciclo de vida organizacional apresentem terminologias e quantidade de estágios diferentes, eles trazem em seu bojo as mesmas etapas de travessia

da vida das empresas, ou seja, da concepção à plenitude, passando logicamente por todas as fases de uma vida. Fazendo uma analogia do ciclo de vida de uma empresa com o ciclo de vida de qualquer ser vivo, vegetal ou animal, percebe-se que as etapas são as mesmas, ou seja, a germinação ou concepção, o nascimento, o crescimento e florescer, a plenitude e reprodução (geração de resultados), o envelhecimento e a morte.

2.3.2.1 Modelo de ciclo de vida organizacional de ADIZES – fases de crescimento

Ao preconizar o ciclo de vida das organizações, ADIZES (1993) faz uma analogia com os organismos vivos, que nascem, crescem, envelhecem e morrem. Para cada fase a estratégia é definida especificamente, são determinadas as metas, comportamentos, as lideranças e as funções. Segundo o autor, a vida da empresa será composta por cinco fases de crescimento e cinco de envelhecimento, conforme quadro 14.

Porém, para efeito de referência neste trabalho, discorre-se apenas sobre as fases de crescimento, considerando a delimitação da pesquisa em ambiente de pequenas empresas e as mesmas atingirem até a fase da adolescência.

QUADRO 14
As fases do ciclo de vida das organizações segundo ADIZES

CRESCIMENTO	ENVELHECIMENTO
• NAMORO	• ESTABILIDADE
• INFÂNCIA	• ARISTOCRACIA
• TOCA – TOCA	• BUROCRACIA INCIPIENTE
• ADOLESCÊNCIA	• BUROCRACIA
• PLENITUDE	• MORTE

Segundo GOULART JUNIOR (2000, p.10), em cada uma dessas fases, tanto do crescimento quanto do envelhecimento,

(...) há um tipo de controle em que as estratégias são modificadas ou redirecionadas em novos objetivos, novas metas, gerando resultados diferentes. Esse ciclo de vida é dinâmico, tanto que uma organização pode se encontrar predominantemente em uma das fases, porém, parte dela em fase anterior e alguns processos já relacionados com a fase seguinte.

2.3.2.1.1 Fases do crescimento

PRIMEIRA FASE: o namoro

Nesta primeira fase do crescimento, o namoro, é preciso que exista uma forte paixão pela idéia de constituir uma empresa. O futuro empreendedor está convencendo-se da idéia, a empolgação toma conta da razão e a partir do momento em que o próprio futuro empreendedor passa a vender a idéia para terceiros, o compromisso consigo próprio já se concretizou.

LEZANA (1996, p.18) defende que:

No Ciclo de Vida da Empresa, o fundador tem que se apaixonar pela idéia do negócio que está concebendo. Mais tarde, quando a empresa tiver nascido, será o seu amor por esse recém-nascido que preservará a sua motivação durante os momentos difíceis da infância.

É preciso ter cautela ao definir o capital inicial que deverá ser integralizado na fundação da nova empresa. Ao nascer, a empresa passa a ter necessidades que precisam ser supridas, os riscos são iminentes e serão superados com o compromisso do empreendedor, sua motivação deve extrapolar o termo de lucro, que deve ser visto apenas como consequência de um bom trabalho. É preciso ficar atento à nova realidade.

SEGUNDA FASE: a infância

Nasceu a empresa, e é preciso comprar matéria-prima, produzir, vender, pagar os gastos com os custos e despesas e principalmente obter resultados positivos, o que deve ser entendido como consequência de uma boa administração. Esta, porém, é uma fase sem dúvida muito difícil, a tomada de decisão está centralizada no empreendedor, o sistema de informação é precário, as decisões são tomadas intuitivamente. Não existe planejamento, até os funcionários são contratados porque impressionaram o dono de alguma forma. Com isso não existe avaliação de desempenho, as coisas simplesmente acontecem. Os problemas são muitos, o cliente está insatisfeito, o fornecedor reclama, o gerente de banco desconfia, os funcionários não se dedicam o suficiente (não vestiram a camisa da empresa).

O empreendedor passa a apagar incêndio a toda a hora, o gerenciamento se dá de crise em crise. O que se percebe é que esta fase não pode durar muito tempo, a empresa precisa

crescer. Esta fase parece ser necessária e é considerada saudável quando o empreendedor, apesar de todos os problemas, está no controle da organização.

LEZANA (1996, p. 19) afirma que:

“ A empresa deixa o período da infância quando as suas atividades adquirem uma relativa estabilidade. Os clientes já são conhecidos e confiam no produto e serviço, os fornecedores já foram testados e selecionados e os problemas de produção ocorrem com menos frequência.”

Para que isso ocorra é preciso que o empreendedor tenha entusiasmo e amor pelo empreendimento e o defenda de todas as formas.

TERCEIRA FASE: toca – toca

ADIZES (1993, p.35) questiona:

O que é uma organização toca – toca? No namoro, tínhamos uma idéia. Na infância, a idéia foi posta em prática. E agora chegamos a um estágio em que a idéia já está em funcionamento, em que a empresa já resolveu o seu fluxo de caixa negativo e em que as vendas vão aumentando. Ela parece que não só está sobrevivendo, como também florescendo. Isso torna o fundador e a organização arrogantes”.

Sentindo uma folga financeira, em função do aumento das vendas, nesta fase a empresa começa a investir em várias atividades ao mesmo tempo, fugindo de seu foco principal. Sua organização gira em torno das pessoas (funcionários) e não das atividades e das tarefas, o crescimento ocorreu, mas de forma não planejada.

A empresa vai reagindo à medida que as oportunidades aparecem; ao invés de criá-las, ela apenas acompanha as oportunidades que surgem, não fazendo o processo de criação dessas oportunidades. Assim, as funções são distribuídas para as pessoas, e não por suas competências e habilidades.

A consequência dos erros cometidos nesta fase é a perda de mercado, com a diminuição nas vendas, verificando-se como consequência, um resultado menor. Neste momento o empreendedor entende que está perdendo o controle da empresa, e começa a delegar autoridade decisória.

Esta descentralização, porém, somente deve ocorrer paralelamente à implantação de um sistema de controle e avaliação. O empreendedor não pode continuar acreditando que a

pessoa física e a jurídica sejam a mesma coisa, mais do que nunca, nesse momento é preciso o conhecimento por parte do fundador do enunciado do postulado da entidade, ou seja, a entidade é um organismo com vida própria; deve separar-se o patrimônio da pessoa física do da jurídica, para que seja possível uma apuração real da capacidade de geração de riqueza da pessoa jurídica.

O fundador deve particularmente usufruir de seu pró-labore e não pode descapitalizar a empresa sem critérios. Além disso, é preciso que a delegação seja feita sem perder o controle; as decisões, para serem tomadas, devem ter suporte; não há mais espaço para gerência intuitiva, é preciso uma direção mais profissional, que deverá se concretizar na adolescência.

QUARTA FASE: adolescência

Na transição da infância para a adolescência existe grande dificuldade de delegação de autoridade. O fundador, acostumado à centralização, não sabe delegar, mas é preciso; a empresa cresceu e faz-se necessária a criação de uma gerência profissional.

Segundo LEZANA (1996, p.20),

Delegar é o processo de distribuir tarefas pela hierarquia da organização e de criar um senso de responsabilidade pela sua execução. Entretanto, a delegação nunca deve estar associada ao afastamento do empreendedor. O empreendedor tem que estar sempre presente porque só ele tem o direito e a coragem de tomar decisões difíceis.

Esta fase é marcada pelo renascer da empresa. Um renascer, onde se busca a independência longe de seu fundador, nas atividades operacionais. É preciso entender que este é um momento delicado e não pode ser entendido como uma competição individual e sim como uma prova de revezamento, quando é preciso passar o bastão.

No entanto, os primeiros conflitos começam a surgir, e o maior problema será o próprio fundador da empresa. Segundo LEZANA (1996, p.20), será o empreendedor que “(...) estabelece as prioridades, e em geral, será o primeiro a descumprir as diretrizes e procedimentos instituídos pelo administrador.”

Quanto a isso, ADIZES (1993, p.54) adverte que:

A adolescência é um ponto crítico de transição no qual a empresa não precisa de alguém como o fundador, e sim de um administrador totalmente diferente que complemente o seu estilo e que esteja ciente que a sua orientação pessoal e a do fundador entrarão em conflito.

Este conflito deve ser vencido e é preciso que a sistematização administrativa seja bem sucedida, para que a empresa possa continuar em um processo de geração de riquezas e passe para a próxima fase.

QUINTA FASE: a plenitude

É denominada de fase do equilíbrio entre a flexibilização e o controle. Segundo ADIZES (1993, p.61), “É o ponto mais favorável na curva do Ciclo de Vida”. E suas características principais são:

- sistemas e estrutura organizacional funcionais;
- visão e criatividade institucionalizadas;
- orientação para os resultados; a organização satisfaz as necessidades dos clientes;
- a organização planeja e segue seus planos;
- a organização supera suas expectativas de desempenho, predizivelmente;
- a organização é capaz simultaneamente de manter o crescimento das vendas e o aumento da lucratividade;
- a organização passa a gerar novas organizações-criança.

Nesta fase pode-se dizer que a empresa é capaz de traçar seu caminho, ela sabe aonde quer chegar e como chegar. O mais importante então é fazer com que a organização permaneça com essas características.

Essas características mostram que a empresa na fase da plenitude não chegou ao seu pico máximo ou a seu destino final, mas sim que ela ainda tem fôlego e estrutura para crescer; é um processo contínuo e não um ponto final.

Após a exposição das características de todas as fases consideradas no modelo de ADIZES apresenta-se um quadro resumo, onde elenca-se os problemas mais comuns em cada fase do ciclo de vida.

QUADRO 15

Problemas nas diversas fases do modelo de ciclo de vida de ADIZES

Uma organização no início da fase da infância enfrentará os seguintes problemas	
Freqüentemente	1) excesso de coisas para fazer 2) escassez de recursos
Às vezes	3) centralização das decisões 4) falta de pessoas treinadas (não há tempo para treinamento)
Uma organização no início da fase Toca-toca enfrentará	
Freqüentemente	1) excesso de coisas para fazer 2) falta de delegação
Às vezes	3) brigas internas 4) escassez de pessoal bem treinado
Uma organização no final da fase Toca-toca enfrentará	
Freqüentemente	1) excesso de coisas para fazer (não esperado, não planejado) 2) brigas internas
Às vezes	3) crises de liderança 4) escassez de pessoal bem treinado
Uma organização no início da fase da adolescência enfrentará	
Freqüentemente	1) brigas internas 2) crise de liderança
Às vezes	3) perda de mercado 4) escassez de pessoal bem treinado
Uma organização no final da fase da adolescência enfrentará	
Freqüentemente	1) crise de liderança 2) escassez de pessoal bem treinado
Às vezes	3) excesso de coisas para fazer 4) brigas internas
Uma organização no início da fase da plenitude enfrentará	
Freqüentemente	1) escassez de pessoal bem treinado 2) um pouco de brigas internas
Às vezes	3) escassez de caixa (esperado e controlável) 4) excesso de coisas para fazer (esperado)

Fonte: ADIZES, Ichak, Os ciclos de vida das organizações, 1993 pg. 64 - adaptado

Percebe-se pelo exposto que o modelo de ADIZES (1993) utiliza-se de alguns conceitos do desenvolvimento humano para relacionar com a identificação do ciclo de vida da organização. As empresas como as pessoas, possuem várias etapas ao longo de suas vidas.

Cabe ao proprietário, sabendo-se que essas etapas são previsíveis, tomar medidas preventivas antecipadamente, para a sobrevivência contínua da empresa.

2.3.2.2 O modelo funcional de ciclo de vida organizacional de SCOTT E BRUCE

O modelo funcional de SCOTT & BRUCE (1987) segundo LEZANA (1996, p.22), “(...) talvez o mais conhecido”, apresenta o ciclo de vida das organizações em cinco partes, sendo:

- início
- sobrevivência
- crescimento
- expansão
- maturidade

A fase **inicial** corresponde à concepção do novo projeto empresarial. É nesta fase que o empreendedor começa a idealizar o novo empreendimento e é definido o total dos recursos econômico-financeiros que irão viabilizar a abertura da empresa. Far-se-á necessário nesta etapa um planejamento adequado das futuras necessidades da empresa, pois em não ocorrendo isso, a próxima etapa poderá ser fatalmente prejudicada.

Quanto à fase de **sobrevivência**, esta se dá com a empresa já em atividade. Nesta fase há uma busca pela conquista de um espaço no mercado. Todo o esforço está direcionado ao produto ou serviço, que necessariamente deve ter qualidade e estar de acordo com a necessidade do cliente. Quanto ao aspecto de obtenção de resultado positivo, ou seja, aspecto financeiro, o empreendedor estará satisfeito apenas com o equilíbrio entre os gastos e a receita.

Na fase do **crescimento** a empresa consegue otimizar sua capacidade produtiva, atingindo seu ponto máximo; porém, essa otimização se deu sem relevantes modificações estruturais no processo produtivo. É um momento especial para o gestor, faz-se necessário que este decida por crescer ou não.

Caso a opção seja pela **expansão**, será preciso estabelecer estratégias como:

- estabelecer diversificação dos produtos;
- expandir o mercado de atuação;

- reorganizar sua estrutura funcional;
- prever os recursos necessários para a expansão.

Nesta fase observa-se que será necessário à empresa estar preparada para enfrentar um novo desafio; as regras e forma de atuação precisam ser repensadas, mas não se pode perder o foco central da atividade operacional. Percebe-se que nesse momento o sistema de informação contábil gerencial passa a ser mais do que nunca de fundamental importância, para a sobrevivência da empresa, pois é preciso gerenciar com os caminhos bem iluminados.

Ao decidir-se pelo crescimento o empreendedor já está almejando uma expansão nos negócios da empresa, isto significa que a etapa do crescimento já foi ultrapassada e a nova estratégia passa a vigorar.

Segundo LEZANA (1996, p.24), é preciso nesse momento que a empresa ofereça “(...) suporte suficiente à introdução de novos produtos, ao aumento dos volumes de venda ou à integração da cadeia produtiva”.

Esta etapa será concluída quando todas as estratégias traçadas tiverem sido implementadas. Serão necessárias atualizações constantes para a empresa permanecer no mercado e mais uma vez é preciso decidir o futuro da empresa.

Maturidade é a última fase do Modelo Funcional apresentado por SCOTT e BRUCE. Neste período a empresa vive uma invejável tranquilidade, que lhe permite planejar ordenadamente seu destino futuro. Será em função das políticas estabelecidas e do arrojo empreendedor do detentor do capital que nesta etapa o destino da empresa poderá declinar, ou iniciar-se uma nova fase de crescimento.

2.3.2.3 Modelo de ciclo de vida organizacional – estágios de desenvolvimento de KAUFMANN

O modelo desenvolvido de KAUFMANN (1990) é composto por quatro fases:

- nascimento
- crescimento
- maturação
- renovação

NASCIMENTO

Nesta fase, o **nascimento**, segundo o autor, é a paixão e a criatividade do empreendedor que irá prevalecer. São reunidos os recursos econômicos, e talentos pessoais para pôr em prática uma determinada atividade econômica.

Não existe ainda estrutura organizacional definida, toda a transmissão de informações é feita de maneira informal; a empresa dá seus primeiros passos apoiada na pessoa do empreendedor, que é a alma da organização. Segundo KAUFMANN (1990, p.14), “A figura do empreendedor é completamente dominante nesta fase. O fundador participa pessoalmente de todas as decisões, estabelece o ritmo da empresa (...)”.

O termômetro de desempenho nesta fase é o crescimento da produção e conseqüentemente das vendas.

Segundo BORINELLI (1998, p.34), os elementos característicos desta fase são:

- as prioridades concentram-se em produzir e vender para, naturalmente, sobreviver;
- a estrutura administrativa é bastante pequena e também informal, limitando-se, normalmente, a uma distribuição de funções;
- o grau de burocratização é bastante pequeno, ou seja, o suficiente para fazer a empresa operar;
- a figura do empreendedor (ou empreendedores) é dominante e influencia no perfil da empresa, isto é, a definição do ritmo e do estilo de trabalho da empresa, dos riscos a serem assumidos, bem como as decisões a serem tomadas, terão a participação pessoal do empreendedor.

CRESCIMENTO

A segunda fase do modelo de KAUFMANN é caracterizada pela mudança de atitude, a empresa sai da luta pela sobrevivência e passa a dedicar-se ao crescimento.

Nesta fase ainda não existe uma estrutura organizacional definida, as comunicações ainda são transmitidas de maneira informal; porém, já começa a ficar difícil. Um sistema de informação, com relatórios formais já é uma necessidade.

Com o crescimento na produção, as tarefas são mais complexas e surge a necessidade de novas especializações funcionais e o crescimento do número de funcionários é uma conseqüência natural.

O empreendedor continua sendo o personagem principal, ele volta-se à distribuição das tarefas. De acordo com KAUFMANN (1990, 17), “Nesta fase o empreendedor já precisará conscientemente dedicar algum tempo e esforços para moldar e preservar a cultura da empresa.

Como já não é possível ao empreendedor decidir em todos os níveis hierárquicos, é preciso que os novos funcionários saibam como se devem resolver os problemas.

A medida de desempenho nesta fase é avaliada pelo aumento da produção e o crescimento das vendas.

MATURAÇÃO

Esta fase é caracterizada pelo amadurecimento da atividade operacional da empresa, que passa a diversificar seu mix de produtos. É preciso que nesta fase sua estrutura organizacional esteja bem definida.

BORINELLI (1998, p. 35) elenca as características desta fase:

- estrutura organizacional e administrativa com forma e hierarquia mais definidas;
- implantação de unidades, divisões ou centros, com tendências para o surgimento de órgão de *staff* e assessorias;
- cargos, responsabilidades e autoridades formalizados e manualizados;
- processo de comunicação altamente formal;
- sistema de informações (planejamento e controle) estruturado e formal;
- decisões são mais lentas e burocráticas verificam-se tendências à perda de seu foco, direção e identidade.

RENOVAÇÃO

Nesta última fase do modelo de KAUFMANN a empresa encontra-se institucionalizada, administrada por profissionais, e ainda possui bons sistemas de controles.

Nesta fase a empresa possui uma característica a mais, que é a cultura própria, e as unidades de negócios possuem bastante autonomia operacional.

KAUFMANN diz que a renovação irá implicar em adaptações estruturais. Será preciso restringir as funções, reduzir e eliminar gerências e necessariamente é preciso mudar a forma de pensar do pessoal burocrata.

O quadro 16 mostra comparativamente as diversas fases apresentadas no modelo de KAUFMANN da seguinte forma:

QUADRO 16
Evolução das Fases do ciclo de KAUFMANN

FASES	METAS	COMPORTAMENTO E FUNÇÕES	LIDERANÇA
Nascimento	Vender e fazer caixa	Pouco controle	Empreendedor e produtor
Crescimento	Lucro	Controles especializados	Administrador e empreendedor
Maturação	Vendas e lucros	Controles diversos	Produtor, administrador e empreendedor.
Renovação	Retorno do investimento	Evitar riscos	Administrador e integrador

Fonte: KAUFMANN (1990) com adaptações.

2.3.2.4 O ciclo de vida organizacional – O modelo gerencial de MOUNT ZINGER & FORSYTH

O modelo gerencial de MOUNT ZINGER & FORSYTH (1993) será apresentado conforme estudado e discutido por LEZANA e LANZA (1996). Este modelo é composto de cinco fases, cada uma das quais possui características próprias e um conjunto também próprio de funções gerenciais. As fases são:

- empresa operada pelo proprietário;
- transição para uma empresa administrada pelo proprietários;
- empresa administrada pelo proprietário;
- transição para uma administração profissional;
- administração profissional.

Este modelo, diferentemente dos demais, discute o ciclo de vida da organização centrado na atuação gerencial do empreendedor. Neste modelo são abordados os problemas gerenciais que ocorrem na passagem das diversas etapas da vida da empresa. Para melhor ilustração do modelo o quadro abaixo mostra como estão dispostas as fases do modelo.

QUADRO 17
Modelo gerencial de Mount Zinger e Forsyth

Fases da Evolução de Pequenas Empresas				
Fase 1	Fase 2	Fase 3	Fase4	Fase 5
Operada pelo proprietário	Transição	Administrada pelo proprietário	Transição	Administração profissional
Nestas fases o proprietário opera a empresa		Nesta fase o proprietário gerencia a empresa		Nesta fase a empresa é administrada profissionalmente
Interesses típicos				
Fase 1	Fase 2		Fase 3	
Concentração nos detalhes das operações, atividades de vendas, processo produtivo por lote.	Exercícios de habilidades gerenciais		Esforços para dotar uma estrutura organizacional, sistemas administrativos.	
A empresa focaliza-se em um produto, mercado básico	Desenvolvimentos de contatos com a indústria		A empresa concentra-se na diversificação de produtos ou mercados	
Recursos: instalações, linhas de créditos, equipe.	Recrutamento e contratação de pessoal de suporte		Implantação a longo prazo de estratégias implementadas por profissionais	

Fonte: LEZANA, Alvaro Guillermo Rojas. Ciclo de vida das pequenas empresas (apostila), 1996

As cinco fases elencadas no modelo concentra seu enfoque na atuação gerencial do empreendedor.

PRIMEIRA FASE: empresa operada pelo proprietário

Segundo BORINELLI (1998, p.39), por ser o início das atividades operacionais da empresa, esta fase possui características bem peculiares, que podem ser resumidas nos seguintes itens:

- as atividades concentram-se em torno de algum nicho ou tipo de produto ou mercado;
- o número de clientes é limitado;
- o proprietário coloca em prática muito mais as suas habilidades de técnico e vendedor do que as habilidades gerenciais;
- é um período focalizado na ação, eficiência e atenção aos detalhes;
- a experiência pessoal tem papel relevante nas tomadas de decisões;
- não há formalização e separação clara das funções básicas da empresa: técnica, comercial, finanças e administrativas; e
- o empreendedor assume uma posição de controle absoluto.

Sem dúvida o empreendedor é absoluto e determinante nas decisões, inclusive dependerá da capacidade dele a sobrevivência da empresa, principalmente da pequena. Sua

Diante do aumento das vendas e de um aumento no complexo produtivo, será necessário que algumas atividades novas sejam implementadas, como o uso de tecnologia e um atendimento especial ao cliente.

Estas atividades novas vão exigir uma reestruturação, bem como a implantação de medidas de avaliação. A empresa continua sendo dominada pelo proprietário empreendedor.

QUARTA FASE: transição para uma administração profissional

Considerando-se que nesta fase do ciclo de vida o tomador de decisão já não consegue pessoalmente controle absoluto do processo decisório, começa a fase de transição da administração do proprietário para a administração profissional. Também é neste momento que o empreendedor enfrenta um conflito pessoal, pois até então reinava absoluto.

Provavelmente, será preciso que o empreendedor abra mão de seus pontos de vista e idéias, para que os novos gerentes implantem os sistemas de suporte necessários à reestruturação organizacional. O empreendedor deve considerar que o crescimento obriga-o a compartilhar e delegar responsabilidades.

Segundo LEZANA (1996, p.28), “Mesmo que se adote uma administração profissional, o ímpeto empreendedor é valioso para impulsionar o crescimento da empresa e para responder com vigor às ameaças inerentes a uma transição”.

QUINTA FASE: administração profissional

Nesta fase a parceria profissional é de fundamental importância para o desenvolvimento da empresa. Segundo BORINELLI, (1998, p.41), as características nesta quinta fase são:

- dedica-se especial atenção à eficiência interna; e
- as operações são de natureza multidimensional.
- cria-se um diretor geral e uma equipe diretiva composta por especialistas de algumas áreas funcionais;
- a empresa adota processo de planejamento, focado na troca de informações e nas autoridades e responsabilidades compartilhadas;
- designa-se ao proprietário papel diferente da dos administradores;
- os recursos financeiros e gerenciais precisam ser ampliados;

LEZANA (1996, p.28) diz que o papel da equipe diretiva “(...) é vital para que a empresa possa sincronizar e coordenar as ações destinadas a alcançar os objetivos propostos.

O autor do modelo gerencial enfatiza que as fases: operada pelo proprietário, administrada pelo proprietário e administração pelo profissional são períodos relativamente tranquilos. O empreendedor nestas fases citadas tem sob seu controle a direção da empresa, e a necessidade de mudança significa que a empresa esta crescendo e atingindo seu objetivo. Porém, as fases de transição, tanto a primeira como a segunda, são períodos críticos, que se não forem bem administrados, podem até levar a empresa à morte. LEZANA (1996, p.29) diz: “É nestas fases que se origina o fracasso. A recuperação dependerá necessariamente de um planejamento antecipado”.

2.4 QUADRO DE REFERÊNCIA DE CONTROLES FORMAIS

Um dos objetivos deste tópico é fazer um elo de integração entre os macroconceitos apresentados nos tópicos anteriores, que são o arcabouço teórico que sustenta esta pesquisa. Assim, é preciso uma interligação entre contabilidade (e conseqüentemente o sistema de informação contábil), pequena empresa e o seu ciclo de vida, ambiente de atuação desta pesquisa.

Outro objetivo é apresentar um quadro de referência de relatórios de controles contábeis, controles financeiros e controles de custos, que empiricamente se consideram como contribuição que a contabilidade, através do sistema de informação contábil, pode fornecer à gestão da pequena empresa em cada fase de seu ciclo de vida.

2.4.1 A relevância da contabilidade para a gestão das pequenas empresas

A Contabilidade exerce papel fundamental como alicerce na definição do controle e estratégia empresarial, que se constitui basicamente em uma atividade na qual se busca a identificação das oportunidades e das ameaças providas do ambiente externo (variáveis exógenas), através da avaliação dos pontos vulneráveis e dos potenciais que o empreendimento possui para assegurar o alcance dos objetivos básicos da empresa.

Esse alicerce é possibilitado pela metodologia de registro da Contabilidade, a qual possibilita que se exerça um forte controle sobre as atividades das empresas, possibilitando uma visão clara dos fatos, mesurando-os e apontando suas distorções.

Para a pequena empresa entende-se que o controle é ainda mais relevante em função de sua pouca flexibilidade em termos de produção, de capacidade financeira, planejamento e principalmente da centralização decisória.

Segundo GOULART JUNIOR (2000, p. 21), as pequenas empresas atuam “(...) nas fases iniciais com poder centralizado”, e o seu sistema de informação “(...) está orientado ao resultado global, ou seja, à eficiência da empresa. As informações financeiras são obtidas de maneira precária não-estruturada apresentando-se de forma intuitiva e informal”.

Pressupõe-se empiricamente que as pequenas empresas estão nas primeiras fases de seu ciclo de vida. Seu poder decisório está centralizado e elas utilizam-se de mecanismos informais, significando que o empreendedor tem sob sua responsabilidade toda ou grande parte das atividades de controle.

Observa-se ainda que nas primeiras fases as pequenas empresas têm sua contabilidade terceirizada a qual na maioria dos casos, atende apenas às necessidades fiscais. Desta forma o sistema de informação contábil irá fornecer, através da terceirização, alguns relatórios de controles, enquanto internamente será necessário a empresa manter outros, para que se possam acompanhar suas atividades.

Somente à medida que há evolução no ciclo de vida é que começam a serem interligados os controles formais financeiros, econômicos e patrimoniais e o poder decisório a ser descentralizado.

Academicamente se discute a utilidade da informação contábil para a tomada de decisões e questiona-se qual a relevância da Contabilidade para a pequena empresa. O que se percebe é uma grande carência de informações contábeis com qualidade para elas. Segundo FAVERO (1994, p.21):

Na verdade, uma das razões da carência de informações contábeis de boa qualidade para as pequenas e médias empresas é consequência da postura tanto de empresários como dos profissionais responsáveis pela execução dos serviços contábeis dessas empresas. Pode-se dizer que uma grande parte desses profissionais não estão sabendo discernir o verdadeiro significado e a devida importância da Contabilidade, limitando-se à execução de serviços para atendimento à legislação fiscal, esquecendo-se de demonstrar aos empresários e demais usuários as reais contribuições que a informação contábil pode lhes dar.

Mas de quem será a responsabilidade se a elas, empresas, são apresentadas apenas informações de cunho fiscal, juntando-se ao fato de que demonstrações como o balanço patrimonial e demonstração de resultado de exercício são apresentadas com meses de atraso? Como é que em uma economia globalizada e competitiva isso pode ser admitido?

Referindo-se aos empresários, FAVERO (1994, p.24) diz: “Na verdade pode-se afirmar que a grande maioria dos pequenos empresários brasileiros não conhecem a amplitude da contabilidade. Utilizam-na basicamente para fins fiscais, quando poderiam tirar grandes proveitos das informações contábeis para a tomada de decisões gerenciais”.

2.4.2 O quadro de referência para o estudo de caso

Após apresentados no tópico 2.3 alguns modelos de ciclo de vida escolhidos como referencial para o desenvolvimento desta pesquisa, são apresentados os elementos considerados como fundamentais para o contexto ambiental em que as empresas vivem atualmente. Para isso deve ser utilizado como referência um misto dos modelos.

Antes, porém algumas considerações devem ser pontuadas: 1) este estudo está delimitado no ambiente de pequenas empresas; 2) pressupõe-se que as pequenas empresas permanecem entre as primeiras fases do ciclo de vida; 3) neste estudo adotou-se como classificação adequada para “pequena empresa” aquela que combinar critérios quantitativos e qualitativos.

2.4.2.1 Modelo de referência do ciclo de vida

Embora tenham sido apresentados no item 2.3 da revisão da literatura alguns modelos de ciclo de vida das organizações, para efeito desta pesquisa, os elementos fundamentais que serão referenciados são o modelo de ciclo de vida organizacional de ADIZES (1993) e o modelo gerencial de MOUNT ZINGER & FORSYTH (1993) citado por LEZANA (1996). Bem como o sistema de informação contábil com relatórios formais de controle.

Entende-se que também se deve considerar dentro do referencial proposto a característica empreendedora dos proprietários das pequenas empresas de sucesso, porque são pessoas com características de descobrir, ver e avaliar as oportunidades de negócio. Se não fosse sua audácia na busca pelo novo e capacidade de assumir riscos, provavelmente as empresas não passariam de um ciclo de vida para o outro.

O quadro 18 apresenta resumo das fases e características dos modelos de ciclo de vida utilizado como referencial.

QUADRO 18
Quadro de referência do ciclo de vida utilizado na dissertação

MODELO DE ADIZES	
Fases	Características
1) Namoro – Pré-fase	Momento em que o fundador faz planos e assume compromissos para o nascimento da empresa.
2) Infância – Primeira fase de vida	A empresa nasce é preciso produzir, vender, pagar as contas e gerar resultados. Nesta fase a organização é centralizadora e todas as pessoas nela envolvida executam várias tarefas ao mesmo tempo. Seus controles são informais ou parte formalizado em nível operacional.
3) Toca-toca – Segunda fase	A empresa quase que resolveu seus problemas financeiros, as vendas aumentam sem muito esforço, a empresa reage ao mercado. O proprietário da empresa confunde a pessoa física (ele) com a pessoa jurídica (empresa), confrontando o postulado da entidade. As crises começam a serem gerenciadas e surge a necessidade de controles formais. Formal em nível operacional e controles de execução.
4) Adolescência – Terceira fase	Nesta fase os conflitos são inevitáveis, muita inconsistência de metas, os gerentes não se entendem. Surge a necessidade de delegar poderes sem perder o controle. Os controles devem ser formais em níveis operacional, gerencial e estratégico, inclusive com controles da performance.
MODELO GERENCIAL DE MOUNT ZINGER & FORSYTH	
Fases	Características
1) Empresa operada pelo proprietário – Primeira fase	As atividades nesta fase concentram-se em torno de um produto, com clientes limitados. Os controles são precários e o proprietário é absoluto nas decisões
2) Transição	Esta fase é caracterizada pela mudança de postura gerencial, a empresa que era operada pelo proprietário passa a ser administrada por ele.
3) Empresa administrada pelo proprietário	Nesta fase o estilo gerencial se volta para o compartilhamento de autoridade. Diante do aumento das vendas algumas atividades devem ser implementadas, como o uso da tecnologia e atendimento especial ao cliente.
4) Transição	Nesta fase o proprietário já não consegue pessoalmente o controle absoluto.
5) Empresa com administração profissional	Nesta fase a parceria profissional é fundamental. As operações da empresa são multidimensional. Cria-se diretoria geral e uma equipe diretiva, e a empresa adota processo de planejamento.

2.4.2.2 Sistema de informação contábil (SIC)

Na pré-fase e na fase inicial (namoro e infância – modelo ADIZES 1993), a pequena empresa tem como alicerce para o processo decisório um SIC advindo de uma contabilidade terceirizada, que pouco ou quase nada fornece de informações para o processo decisório, a não ser informações de caráter fiscal. Assim, como o poder está centrado no empreendedor, as diversas informações, sejam de caráter financeiro, econômico ou patrimonial, fundamentais para a decisão, quase não existem ou as poucas existentes são obtidas de maneira precária. Portanto pode-se definir esta fase como aquela que, segundo o modelo gerencial de MOUNT ZINGER E FORSYTH (1993), é a fase em que a empresa é operada pelo proprietário.

Nesta fase o proprietário coloca em prática todas as suas habilidades de conhecedor da atividade operacional comercial. A empresa é operada pela paixão e não por habilidades gerenciais. Sem dúvida o proprietário é absoluto e determinante nas decisões, inclusive dependerá da capacidade dele a sobrevivência da pequena empresa.

Considerando então que o proprietário conseguirá controlar as operações da empresa de forma rudimentar por pouco tempo, pois à medida que a empresa começa a crescer é preciso adotar procedimentos formais. Apresenta-se a seguir um quadro de referências de relatórios de controles para as primeiras fases do ciclo de vida da empresa, que segundo o modelo de ADIZES (1993) são o namoro e a infância.

2.4.2.2.1 Os relatórios de controles da primeira fase do ciclo de vida

Os relatórios e informações que o sistema de informação contábil pode fornecer para a gestão da pequena empresa em seu primeiro ciclo de vida são:

Relatórios quanto aos controles contábeis;

- Livros fiscais e de registro: diário, razão, livro de inventário, livro de registro de empregados, livro de apuração de ICMS, livro de registro de empregados, livro de entrada e de saída (anualmente).
- Guias de recolhimento dos impostos e encargos (mensalmente)
- Folha de pagamento (mensalmente)
- Balancete de verificação (mensalmente)
- Balanço patrimonial -BP (anualmente)
- Demonstração de resultado do exercício -DRE (anualmente)

Relatórios operacionais financeiros

O controle financeiro da empresa é parte fundamental no processo de administração. Seu objetivo é ter os recursos necessários aos menores custos possíveis, contribuindo desta forma para se obter retorno do capital investido na empresa.

Os controles financeiros básicos são: caixas, bancos, contas a receber, contas a pagar e o controle do estoque. Esses controles básicos fornecem informações importantes para a gerência das finanças quanto ao capital de giro, ao fluxo de caixa, ao controle de custos e preços.

- **Relatório da movimentação do caixa** > demonstra a movimentação de entradas e saídas de dinheiro do caixa da empresa em determinado período, tais como: diário, mensal, semestral e anual. Este relatório justifica-se pela necessidade de apurar e acompanhar os saldos efetivos de caixa, fundamental para, juntamente com o saldo bancário, identificar os valores que a empresa possui e que estão imediatamente disponíveis.
- **Relatório do fluxo de caixa projetado** > o fluxo de caixa é um instrumento que se deve usar para a projeção das futuras entradas e saídas de caixa referente a um determinado período. É um importante instrumento que antecipa informação quanto ao fluxo de dinheiro da empresa.
- **Relatório da movimentação bancária** > demonstra os débitos e créditos efetuados na conta bancária da empresa, e pode ser feito conta por conta; a periodicidade também pode ser diária, mensal, semestral, anual.
- **Relatório de controle de recebimentos** > apresenta o registro das contas a receber por ordem de vencimento. Este relatório deve ser manipulado diariamente, verificando-se se as liquidações dos saldos a receber estão ocorrendo nos vencimento.
- **Relatório de controle dos pagamentos** > este relatório demonstra os valores a pagar que a empresa possui. Eles são decorrentes das aquisições efetuada a prazo, como, por exemplo: aquisições de mercadorias para revenda a prazo, aquisição de bens e serviços, e outros.

Relatório de controle e análise de custos

Em uma empresa é de suma importância conhecer qual o custo dos produtos para que o preço de venda a ser praticado deixe uma margem líquida mínima necessária à permanência no mercado.

É certo que a empresa precisa necessariamente produzir para comercializar, e muitas vezes não há tempo para planejar. Na formação dos custos totais, os custos variáveis predominam (matéria-prima e mão-de-obra), assim é preciso pelo menos o controle formal desses itens.

- **Controle de estoques de matéria-prima e de produtos acabados** > este controle justifica-se pela sua importância para o processo produtivo. É preciso que a empresa possua ficha técnica contendo as especificações de matéria-prima de seus produtos para controlar a quantidade de matéria-prima necessária.
- **Controle dos gastos com a mão-de-obra** > a mão de obra é um dos elementos que formam o custo total do produto, dependendo do tipo de atividade operacional da empresa. Este item exerce influência na formação do custo total, desta forma é preciso o seu monitoramento.
- **Planilhas de custo total de cada produto** > esta planilha acompanhará os elementos que formam o custo total do produto, ou seja, matéria-prima consumida, mão-de-obra aplicada e custos indiretos de fabricação utilizados no processo produtivo.
- **Cálculo da margem de contribuição dos produtos e ponto de equilíbrio** > com o cálculo da margem de contribuição e do ponto de equilíbrio são obtidas duas informações importantes para o processo decisório.

A margem de contribuição fornece informações sobre qual é a margem bruta de uma venda. Calculada sobre as vendas totais (-) custos variáveis, esta margem deve ser suficiente para cobrir os custos fixos e mais o lucro desejado. Já o ponto de equilíbrio fornece a visão de qual é a quantidade mínima que deve ser vendida para equilibrar os gastos, a partir da qual se começa a ter lucro. É obtido da seguinte forma: custos fixos divididos pelo lucro bruto, multiplicado pelas vendas totais.

O quadro 19 apresenta os relatórios de controles formais considerados necessários para a primeira fase do ciclo de vida da pequena empresa. Pressupõe-se que com o crescimento, necessariamente as empresas passam por um processo de desenvolvimento organizacional, que requer meios e ferramentas de controle eficientes, gerando informações oportunas e confiáveis para o processo de decisão. Isso se faz necessário para que a pequena empresa possa evoluir para as fases seguintes.

QUADRO 19

Relatórios de controles para primeira fase do ciclo de vida

DEPARTAMENTO	RELATORIO	USUARIO	PERIODICIDADE
VENDAS			
Comercial	- Resultado das vendas	- Gerência de vendas/ proprietário	- Diária/mensal
CONTABILIDADE			
Controles Contábeis e administrativos	- Balancete de verificação	- Proprietário e contador	Mensal
	- Controles fiscais (Livros de entrada, saída e de inventário)	- Contador e governo	Mensal
	- Controles tributários (impostos e encargos)	- Proprietário, contador e os demais usuários externos	Mensal
	- Balanço patrimonial	- Proprietário, diversos usuário externo e contador	Trimestral e anual
	- Demonstração resultado do Exercício	- Proprietário, contador, usuário externo	Mensal e anual
	- Controle de estoques	- Gerente de compra e produção e proprietário	Diária
	- Folha de pagamento	- Proprietário e gerente financeiro	Mensal
Controles financeiros	- Relatório de caixa	- Proprietário e gerente financeiro	Diária
	- Conciliação bancária	- Gerente financeiro	Mensal
	- Contas a receber	- Gerente financeiro	Diária
	- Contas a pagar	- Gerente financeiro	Diária
Controle de custos	- Planilhas de custos totais dos produtos ou serviços	- Proprietário e gerente de produção	Mensal
	- Planilhas de apuração dos custos de produtos vendidos	- Gerente de produção e financeiro	Mensal
	- Planilhas de controle de consumo de matéria-prima	- Gerente de produção	Semanal
	- Planilha de aplicação de mão de obra	- Gerente de produção	Semanal
	- Cálculo de margem de contribuição e ponto de equilíbrio	- Gerente produção, financeiro e proprietário	Mensal

2.4.2.2.2 Os relatórios de controle para segunda fase do ciclo de vida

Após a fase inicial vêm aquelas denominadas, segundo o modelo de ADIZES (1993), de toca-toca e a adolescência. A empresa começa a aumentar o seu volume de vendas e serviços, e naturalmente nasce a necessidade de criar mais controles formais em sua rotina diária.

Com o aumento do volume de negócios da empresa, criam-se mais postos de trabalho e o empreendedor começa, devagar, a compartilhar os controles. Do sistema de informação contábil começa a ser exigido mais informações, confiáveis e oportunas. Criam-se vários relatórios, principalmente financeiros; e, se a contabilidade ainda estiver terceirizada e não fornecer os relatórios de controles necessários, talvez seja preciso criar mais um posto na empresa que poderá ser ocupado por um contador, habilitado a fornecer também informações gerenciais, originadas dos controles internos.

Nesse momento a empresa possivelmente terá evoluído em seu ciclo de vida, saindo da fase de *Operada pelo proprietário* e passa a ser *Administrada pelo proprietário*, como as denomina o modelo gerencial de MOUNT ZINGER e FORSYTH (1993). É preciso que o empreendedor comece a ter um estilo gerencial voltado para o compartilhamento do poder decisório.

Pressupõe-se que nesta fase, diante do aumento das vendas e de um aumento no complexo produtivo, será necessário que atividades novas sejam implementadas, como o uso de tecnologia para a geração de informações oportunas e confiáveis.

Nesta fase os registros e controles já podem ser gerados por sistema informatizado, com a estrutura apresentada no quadro de referência 20.

QUADRO 20

Relatórios de controles para a segunda fase do ciclo de vida

DEPARTAMENTO	RELATÓRIO	USUÁRIO	PERIODICIDADE
COMERCIAL			
VENDAS	- Resultado das vendas	- Gerente de vendas/alta administração	- Mensal
	- Relatório de vendas totais	- Gerente de vendas/vendedores	- Diária
	- Relatório de vendas por cliente	- Gerente de vendas/vendedores	- Diária
	- Relatório de previsão de vendas e faturamento	- Gerente de vendas e gerente financeiro	- Mensal
	- Relatório de preço de vendas	- Vendedores	- Diária
	- Relatório de controle dos pedidos	- Gerentes de vendas e financeiro e os vendedores	- Diária
	- Relatório de comissões		- Mensal
PÓS – VENDAS	- Relatório de controle de mercadorias expedidas	- Gerente de vendas	- Diária
	- Relatório de assistência técnica e garantia	- Gerente de vendas	- Semanal
	-Relatório de satisfação de clientes	- Gerente de vendas	- Semanal
ADMINISTRATIVO			
PESSOAL	-Relatório da folha de pagamento	-Gerente administrativo	Mensal
	-Relatório de escala de férias	-Gerente administrativo	Mensal
	-Relatório de controle de viagem	-Gerente administrativo	Diária
SERVIÇOS GERAIS E RECEPÇÃO	-Relatório de controle de telefone, correio, e serviços de recepção	-Gerente administrativo/recepcionista	Mensal
	-Relatório de controle de material de escritório	-Gerente administrativo	Mensal
	-Relatório de utilização veículos da empresa	-Gerente administrativo e motorista	Semanal
	-Relatório de manutenção de veículos	-Gerente administrativo	Mensal
	-Relatório de Gastos Gerais	-Gerente administrativo	Mensal

CONTABILIDADE			
FINANCEIRO	<ul style="list-style-type: none"> -Relatório do fluxo de caixa (diário e projetado) -Relatório de contas a receber e recebidas -Relatório de contas a pagar e pagas -Relatório da movimentação bancária -Relatório do movimento do caixa -Relatório da conciliação bancária 	<ul style="list-style-type: none"> -Alta administração e Gerente financeiro -Tesoureiro -Tesoureiro -Gerente financeiro -Tesoureiro -Gerente financeiro 	<ul style="list-style-type: none"> Diária Semanal Semanal Mensal Diária Mensal
CONTÁBIL	<ul style="list-style-type: none"> -Demonstrações contábeis (Balanço patrimonial, Demonstração de resultado do exercício, demonstração das mutações do patrimônio líquido, Demonstração das origens e aplicações de recursos e notas explicativas) -Relatório de controle Patrimonial -Relatório de depreciação -Relatório com os tributos federais, estaduais e municipais -Relatório dos encargos sociais -Livros obrigatórios (Entrada, saída, inventário, etc.) 	<ul style="list-style-type: none"> -Usuários externos (Governo, bancos, fornecedores, etc.) -Usuários internos (Alta administração, gerentes, funcionários). 	<ul style="list-style-type: none"> Mensal, trimestral e anual
COMPRAS, ESTOQUES E CONTROLES DE CUSTOS	<ul style="list-style-type: none"> -Relatório de programação de compras -Relatório de orçamentos de vendas -Relatório geral de estoques de matéria-prima e produtos acabados -Relatório de consumo de matéria-prima -Relatório de custos por produto -Relatório de custos totais -Relatório de custos fixos -Relatório de margem de contribuição por produto -Relatório com ponto de equilíbrio 	<ul style="list-style-type: none"> -Gerente de produção -Gerente de produção e gerente Financeiro 	<ul style="list-style-type: none"> Semanal Semanal Semanal Mensal Mensal

INDUSTRIAL			
FABRICAÇÃO	<ul style="list-style-type: none"> -Relatório com previsão de Quantidades p/ fabricação -Relatórios de horas ociosas -Relatório de manutenção das máquinas industriais -Relatórios de produtos não conformes -Relatório de inspeção -Relatório de conformidades -Relatório de controle da produção de cada produto -Relatório geral de controle de Qualidade -Relatório de saída de produtos acabados 	-Gerente de produção	Diária

Neste momento da fase do ciclo de vida da empresa é imprescindível um planejamento com visão estratégica. Esta estratégia deve envolver a empresa como um todo, desde o sistema produtivo, administração geral, fornecedores, até os clientes dos clientes. A comunicação das informações nesta fase deve ser através de um sistema integrado de informações com relatórios contábeis, financeiros e gerenciais.

Entende-se que neste momento a transição da contabilidade terceirizada para a contabilidade própria, já deve ter sido concretizada pois, é preciso um alicerce oportuno para que a empresa planeje suas atividades. Entende-se ser ainda esse o momento de transição no ciclo de vida da organização, passando para uma maturidade.

3 METODOLOGIA, APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

Esta dissertação visa realçar a existência da relação entre os motivos e condições que levaram pequenas empresas a transitar de uma contabilidade terceirizada para uma contabilidade própria nas primeiras fases de seu ciclo de vida.

No segundo capítulo o estudo bibliográfico forneceu subsídios para definir um plano referencial de macroconceitos importantes para a análise dessa relação na realidade de pequenas empresas situadas no Noroeste do Estado do Paraná: o papel da Contabilidade como ciência social aplicada; pequenas empresas; e o ciclo de vida das organizações, dentre outras.

Neste capítulo será descrita a organização metodológica utilizada no desenvolvimento da pesquisa de campo. Apresenta-se de forma organizada os dados obtidos junto às empresas entrevistadas, bem como a análise desses dados. Estes foram coletados no local onde os fatos e fenômenos estudados acontecem, através de entrevistas semi-estruturadas com aplicação de questionário. Utilizaram-se ainda manuseio de arquivos, coleta de relatórios e observações da rotina diária das empresas. Na análise realizada foram considerados os conceitos e premissas que compõem o capítulo da revisão da literatura, tendo sempre como foco as condições e o momento em que os proprietários de pequenas empresas decidem passar de uma contabilidade terceirizada para uma contabilidade própria, relacionando este fato com o ciclo de vida em que a empresa se encontra.

Participaram das entrevistas os proprietários, gerentes e atuais contadores das empresas, os quais forneceram um rol de informações fundamentais para a pesquisa. As empresas que fazem parte da pesquisa possuem diferentes atividades operacionais, pois a pesquisa não é direcionada a um ramo de atividade específico.

Os escritórios de contabilidade que responderam ao questionário não são necessariamente aqueles em que as empresas que compõem a pesquisa tinham sua contabilidade terceirizada antes da mudança.

Inicialmente são apresentadas as características gerais das empresas. Em seguida apresentam-se os dados de forma individualizada, mostrando qual o suporte que cada empresa possuía antes da mudança e o que elas possuem atualmente em termos de controle e análise de custos, planejamento financeiro e sistema de informação, que servem como alicerce para o processo decisório.

3.1 DETERMINAÇÃO DA METODOLOGIA E DO TIPO DE PESQUISA

Segundo DEMO (1981, p.7), metodologia significa. “*etimologicamente*, o estudo dos caminhos, dos instrumentos usados para se fazer ciência. É uma disciplina instrumental, a serviço da pesquisa.”

Quanto ao termo pesquisa, GIL (1995, p.45) o define “(...) como o processo formal e sistêmico de desenvolvimento do método científico. O objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos.”

Para ANDER-EGG citado por MARCONI & LAKATOS (1982, p.15), a pesquisa é um “(...) procedimento reflexivo sistemático, controlado e crítico, que permite descobrir novos fatos ou dados, relações ou leis, em qualquer campo do conhecimento.”

MATTAR (1997, p.76) explica a aparente confusão quanto à determinação da Metodologia de Pesquisa, uma vez que o tipo de pesquisa depende das diferentes variáveis que se pretenda investigar.

(...) ocorre porque o tipo de pesquisa é um conceito complexo que não pode ser descrito de maneira única. Muitas dessas classificações utilizam variáveis de classificação que não podem ser usadas simultaneamente. Assim, diferentes classificações podem ser obtidas usando-se diferentes variáveis. As pesquisas podem ser classificadas quanto:

- à natureza das variáveis pesquisadas: pesquisas qualitativas e pesquisas quantitativas;
- à natureza do relacionamento entre as variáveis estudadas: pesquisas descritivas e pesquisas causais;
- ao objetivo e ao grau em que o problema de pesquisa está cristalizado: pesquisa exploratória e pesquisa conclusiva;
- à forma utilizada para a coleta de dados primários: pesquisa por comunicação e pesquisa por observação;
- ao escopo da pesquisa em termos de amplitude e profundidade: estudo de casos, estudos de campo e levantamentos amostrais;
- à dimensão da pesquisa no tempo: pesquisas ocasionais e pesquisas evolutivas;
- à possibilidade de controle sobre as variáveis em estudo: pesquisas experimentais de laboratório, pesquisas experimentais de campo e pesquisas *ex-post facto*; e
- ao ambiente de pesquisa: pesquisa de campo, pesquisa de laboratório e pesquisa por simulação.

Para RICHARDISON (1985, p.26), a metodologia da pesquisa pode ser classificada de acordo com o objetivo pretendido pelo pesquisador enquadrando-se como: “Estudos exploratórios, quando não se tem informação sobre determinado tema e se deseja conhecer o fenômeno. Estudos descritivos, quando se deseja descrever as características de um fenômeno. Estudos explicativos, quando se deseja analisar as crenças ou consequências de um fenômeno.”

Portanto, esta pesquisa é caracterizada como um estudo exploratório e, para atingir seu objetivo, entende-se que deve ser seguida a forma metodológica qualitativa, uma vez que desenvolve o estudo em ambiente natural, com dados descritivos dentro de uma realidade contextualizada.

Segundo OLIVEIRA (1999, p.116), a abordagem qualitativa difere da quantitativa “(...) pelo fato de não empregar dados estatísticos como centro do processo de análise de um problema. A diferença está no fato de que o método qualitativo não tem a pretensão de numerar ou medir unidades ou categorias homogêneas.”

Quanto à determinação do tipo de pesquisa, são várias as formas adotadas e classificadas por diversos autores. Diferentes tipos de pesquisa implicam diferentes procedimentos para coleta e análise dos dados, de forma a atender econômica e tecnicamente aos objetivos da pesquisa.

Assim, como esta pesquisa é uma busca de certa realidade, para conhecê-la utilizou-se a entrevista semi-estruturada, com aplicação de questionário. As empresas foram definidas em função de suas acessibilidade e contatadas pessoalmente uma a uma, e pôde-se conhecer suas estruturas físicas, bem como acompanhar um pouco de sua rotina. Na entrevista foram utilizadas questões abertas, buscando de certa forma trazer confiabilidade às respostas consignadas no questionário.

Para operar o desenvolvimento da pesquisa utilizou-se a forma de estudo de casos no ambiente de pequenas empresas.

3.1.1 Método do estudo de casos

Para investigar a relação entre motivos, condições e ciclo de vida de pequenas empresas, percebe-se que a metodologia da investigação através do “*Estudo de Casos*” constitui-se a técnica que mais se adapta às necessidades dessa pesquisa. Ao fazer o estudo

de vários casos, pretende-se analisar detalhadamente cada unidade de estudos com o objetivo de buscar uma tentativa de solução de um problema extraído da vida real.

Para SIMON (1969, p.276) o estudo de caso “(...) é o método de escolha quando você deseja obter riqueza de detalhes acerca do assunto. Você geralmente procura tais detalhes quando não conhece exatamente o que está procurando”.

Para MARTINS (1994, p.28) “Estudo de caso dedica-se a estudos intensivos do passado, presente e de interações ambientais de uma (ou algumas) unidade social: indivíduo, grupo, instituição, comunidade (...).

O estudo de caso compreende uma modalidade de pesquisa em que o desenvolvimento do estudo sobre determinado assunto é muito complexo e cansativo. É preciso descrever e entender toda a parte bibliográfica e depois estudar o caso de uma situação real, aplicando-se conhecimentos teóricos.

Na opinião de BRUYNE & HERMAN (1977, ps. 224-225),

Um grande número de pesquisas estão fundadas no estudo em profundidade de casos particulares, isto é, numa análise intensiva, empreendida numa única ou em algumas organizações reais. O estudo de caso reúne informações tão numerosas e tão detalhadas quanto possível com vistas a aprender a totalidade de uma situação.

Assim, o estudo de caso é uma modalidade de pesquisa que permite aproximar a teoria da prática, através de dados obtidos em situação real. BRUYNE & HERMAN (1977, ps.224-227) elencam algumas vantagens e desvantagens desta metodologia:

Vantagens:

1. Cria um estímulo a novas oportunidades de descobertas do desenvolvimento da investigação;
2. Trabalha com situações concretas, possibilitando se necessário mudanças favoráveis no caso em estudo;
3. Procura relacionar a teoria (pesquisa bibliográfica) com a prática (pesquisa de campo);
4. Não requer um modo único de coleta de dados, podendo o investigador utilizar-se de entrevistas, observações, relatórios, questionários, (...);
5. Os problemas não são vistos como algo isolado, podendo então ser comparadas (...).

Desvantagem:

1. A principal dificuldade é a generalização dos resultados obtidos, isso porque as empresas atuando num mesmo ramo de atividades, possuem diferenças muito grandes no seu contexto geral o que acaba por exigir do pesquisador uma capacitação mais elevada do que o requerido por outros tipos de pesquisa.

Nesta pesquisa especificamente foram estudados casos múltiplos, dentro de uma amostra intencional, definida em função da acessibilidade às empresas. Segundo GOULART JUNIOR (2000, pg.64), “O estudo de casos múltiplos caracteriza-se como uma pesquisa em que os objetos são unidades analisadas detalhadamente. Tem por objetivo proporcionar vivência da realidade por meio da discussão, análise e tentativa de solução extraído da vida real.”

3.1.2 Determinação dos métodos e técnicas de coleta de dados

Em função do tipo de pesquisa escolhido e da fonte de dados, deve-se determinar qual ou quais métodos e técnicas de coleta de dados irão ser utilizados. Para MARCONI & LAKATOS (1982, pg.28), os métodos e técnicas empregados na pesquisa científica “(...) devem adequar-se ao problema a ser estudado, às hipóteses levantadas e que se queira confirmar.”

Assim, o estudo de caso pode ser desenvolvido através de uma técnica de coleta de diversas informações refinadas através da observação, entrevistas, questionários e outros meios com o objetivo de entender e explicar os fatos que ocorrem nas organizações.

A técnica empregada para a coleta de dados desta pesquisa foi a de entrevistas semi-estruturadas, seguidas da aplicação de dois questionários. O primeiro questionário foi aplicado através de entrevista aos proprietários de pequenas empresas selecionadas e aos seus contadores. O segundo questionário foi aplicado aos escritórios de contabilidade.

O primeiro questionário foi organizado de tal forma que fosse possível verificar as mudanças ocorridas em termos de relatórios de controles na empresa depois que a contabilidade passou a ser própria. Assim, foi elaborado um questionário específico para os proprietários, composto por três partes: a primeira refere-se às características gerais da empresa; a segunda refere-se a dados sobre o relacionamento da empresa com o escritório de contabilidade que prestava os serviços contábeis antes da mudança da contabilidade terceirizada para a contabilidade própria; a terceira refere-se aos motivos que levaram o empresário a decidir-se pela mudança.

O segundo questionário foi elaborado e respondido pelos proprietários de diversos escritórios de contabilidade. Tenta obter informações quanto ao relacionamento, entre empresa e o escritório de contabilidade.

Utilizou-se também para a coleta de dados, em algumas empresas, o manuseio de arquivos de diversos relatórios pertencentes aos seus departamentos.

A forma como as empresas foram selecionadas pode ser caracterizada como uma amostragem intencional. Portanto, formada exclusivamente por pequenas empresa que passaram pela transição da contabilidade terceirizada para a contabilidade própria.

3.1.3 Limitações da pesquisa

Considerando tratar-se de estudo de casos, não é possível generalizar os resultados desta pesquisa, mesmo entendendo-se que os fatos pesquisados também possam ocorrer em qualquer empresa. Assim, esta pesquisa limita-se às empresas que foram entrevistadas, as quais pertencem à Região Noroeste do Estado do Paraná, num total de 06 (seis) empresas. As empresas pesquisadas possuem atividades operacionais diferentes.

Gil (1996, p.60) alerta para esse tipo de limitação do estudo de caso: “(...) a mais grave refere-se à dificuldade de generalização dos resultados obtidos. Pode ocorrer que a unidade escolhida para investigação seja bastante anormal em relação às muitas de sua espécie.”

Outra limitação a ser considerada é que se fica restrito à confiabilidade dos dados que foram obtidos através de informações fornecidas pelos entrevistados. Assim, as informações obtidas com as entrevistas e as respostas ao questionário são aceitas como verdadeiras.

3.2 CARACTERÍSTICAS GERAIS DAS EMPRESAS

As principais características das empresas investigadas que servem de referência na pesquisa em termos gerais são, entre outras, o número de empregados, o tipo de administração (se familiar ou profissional), o tipo de sociedade, os controles formais existentes fornecidos pelo sistema de informação e o momento e condições em que ocorreu a transição da contabilidade terceirizada para a contabilidade própria.

O quadro 21 mostra alguns dados das empresas que servem de referência para análise.

QUADRO N ° 21
Características gerais das empresas pesquisadas

	Empresa A	Empresa B	Empresa C	Empresa D	Empresa E	Empresa F
Atividade Operacional Principal	Comércio de Bebidas e Refrigerantes	Comércio de Eletrodomésticos e Móveis	Indústria e Comércio de Confeções	Indústria e Comércio Produtos telecomunicações	Indústria e Comércio de Confeções	Indústria de Fios de Algodão e Fibras Sintéticas
Tipo de Sociedade	LTDA	LTDA	LTDA	LTDA	LTDA	S/A- CAP. FECHADO
Ano de Fundação	1984	1989	1987	1976	1993	1986
Ano da transição da contabilidade terceirizada para própria	1992	1999	1998	2000	1999	2001
Número de funcionários antes da mudança	32	140	400	45	Não informado	210
Número de funcionários depois da mudança	104	140	80	175	260	210
Estrutura decisória antes da mudança	Familiar	Familiar	Familiar	Familiar	Familiar	Profissional
Estrutura decisória após a mudança	Familiar e Profissional	Familiar e Profissional	Familiar	Familiar e profissional	Familiar e profissional	Profissional
Faturamento bruto ano 2000	2.250.000	7.900.000	6.600.000	5.972.000	9.800.000	20.000.000

Observa-se pelos dados apresentados no quadro 21 que o tempo médio em que as empresas tiveram entre sua fundação e o processo de transição foi de aproximadamente 12 (doze) anos. A empresa D foi a que mais tempo levou para a transição, ou seja, 24 (vinte e quatro) anos, enquanto que a empresa E foi a que menos tempo levou, 6 (seis) anos.

Ao analisar a atividade operacional das empresas D e E verifica-se que o tempo de espera para mudança não tem relação com o contexto vivenciado pelo seu segmento de mercado (atividade operacional). Pois enquanto a empresa D é do segmento de telecomunicações, que aparentemente, está em pleno desenvolvimento pela inovação tecnológica, a empresa E é do segmento de confeções, este muito concorrido e

aparentemente vem passando por uma crise. Isso significa que outros fatores impulsionaram essas empresas a mudarem seus ciclos de vida e conseqüentemente a um processo de transição da contabilidade terceirizada para a contabilidade própria.

Quanto ao número de funcionários antes e após o processo de transição observa-se que, na maioria das empresas o número elevou-se, de acordo com a expansão da empresa. Com exceção da empresa C da amostra, que sofreu uma sensível redução em seu quadro funcional, em função da opção de terceirização de algumas de suas atividades industriais, embora sua atividade operacional e seu segmento de mercado não tenham sofrido alteração, a empresa decidiu terceirizar parte do processo produtivo, o que justifica a redução. Por outro lado, a empresa F passou pelo processo de transição muito recentemente (março/2001), isso justifica a não alteração de seu quadro funcional apresentado no quadro 21 que continua com 210 (duzentos e dez) funcionários.

Observa-se também que a transição para uma contabilidade própria levou a grande maioria das empresas pesquisadas sair de uma administração estritamente com pessoas da família para uma administração compartilhada com profissionais fora dos laços familiares. A empresa C mais uma vez é exceção na análise, mesmo possuindo uma gerência denominada controladoria, o processo decisório continua centralizado nos proprietários da empresa.

A resposta à questão 1.8 do questionário revelou o faturamento bruto anual em reais que as empresas estudadas obtiveram no ano 2000, isso mostra que trata-se de empresas com volume considerável de faturamento. Mas dentro dos critérios adotados de classificação para fins desta pesquisa, as mesmas continuam sendo “pequenas empresas”, principalmente em função dos critérios qualitativos, em termos de organização e administração em geral familiar e centralizada.

Todas as empresas investigadas passaram por mudanças em suas estruturas organizacionais depois da transição. Atualmente, verificando-se os organogramas existentes, foram criados níveis de gerência e chefia. Observou-se pelo depoimento dos entrevistados, que todas, sem exceção, possuem uma preocupação com a qualidade de seu produto e conseqüentemente com a satisfação de seu cliente. Observa-se também, com exceção da empresa F, que todas as demais são oriundas de uma composição familiar.

3.2.1 Contextualização da empresa A

A empresa A tem como atividade operacional principal o comércio de bebidas e refrigerantes. Comercializa produtos de uma grande indústria nacional que domina grande parte do mercado de cervejas e refrigerantes do Brasil. Atualmente a empresa A possui em seu quadro funcional o total de 104 funcionários. A empresa é constituída na forma de Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada (LTDA) e seu capital social é composto pela participação de 2 sócios. No entanto a formação da sociedade é estritamente familiar e um deles é apenas sócio quotista, não participando portanto, diretamente na atividade operacional da empresa.

A gestão da empresa começa a ser descentralizada, embora continue prevalecendo o controle familiar. Até o ano de 1998 o controle estava estritamente com o sócio-gerente; após esse ano, a gerência geral passa a ser exercida por uma pessoa, que, embora tenha laços familiares, foi contratada para gerenciar a empresa e possui formação acadêmica superior. O proprietário atualmente encontra-se em uma fase de transição de delegação de autoridade, somente decisões estratégicas (de longo prazo) são tomadas com a sua participação.

O organograma da empresa mostra que, além da gerência geral, existem mais 3 (três) gerência: financeira, vendas e operacional de distribuição. A gerência financeira também é exercida por membro da família.

O segmento de mercado da empresa A permanece o mesmo desde sua fundação e a sua abrangência de mercado concentra-se na Região Norte do Estado do Paraná.

3.2.1.1 Relatórios de controles formais antes da transição

Nesta fase, que vai de 1984, ano de fundação da empresa, até 1992, ano de transição, pressupõe-se que a empresa estava nas primeiras etapas de seu ciclo de vida, ou seja, segundo modelo de ADIZES (1993), ainda na Infância, e segundo o modelo de MOUNT ZINGER & FORSYTH (1993), gerencialmente a empresa era operada pelo proprietário. O que fundamenta esta identificação é principalmente o fato de o sistema de informação que existia ser pouco sofisticado, sendo conduzido de maneira informal. Os poucos relatórios de controle e conseqüentemente os indicadores de desempenho existentes eram gerados exclusivamente para fins de controle do proprietário e não para planejamento sistematizado da condução do resultado da empresa.

As respostas obtidas das questões 2.4, 2.5, 2.6 e 2.7 do questionário aplicado ao administrador atual da empresa A mostram que, embora o relacionamento entre o dono da empresa e o escritório de contabilidade fosse considerado ótimo, os poucos relatórios fornecidos e as conseqüentes informações atendiam estritamente às exigências fiscais, privilegiando alguns usuários (governo). Talvez esta contradição, de afirmar que o relacionamento era considerado ótimo mesmo fornecendo informações apenas para atendimento de um usuário externo (governo) e não fornecendo informações para o usuário interno (proprietário e tomador de decisão), se justifique pelo desconhecimento do proprietário da empresa do que realmente a contabilidade pode oferecer de informações ao processo decisório.

O quadro 22 demonstra os relatórios fornecidos pela contabilidade terceirizada para a empresa A, conforme respostas das questões 2.6, 2.7 e 2.8 do questionário.

QUADRO 22
Relatórios fornecidos pela contabilidade terceirizada
Empresa A

RELATÓRIO	USUÁRIO	PERIODICIDADE	FUNÇÃO
Livro de apuração do lucro real- LALUR	Governo	Anual	Atendimento das exigências fiscais
Demonstração do resultado do exercício	Empreendedor/ Governo	Anual	Atendimento das exigências fiscais
Balancete de verificação	Empreendedor	Mensal	Acompanhamento dos registros contábeis efetuados
Controle de estoque/ inventário	Empreendedor	Anual	Acompanhamento do fechamento do inventário de final de período.
Balanço patrimonial	Empreendedor/ Governo	Anual	Atendimento das exigências fiscais.

Observa-se que os relatórios de controles que eram fornecidos pela contabilidade terceirizada resumiam-se em praticamente na apuração do imposto de renda pelo lucro real e algumas das demonstrações contábeis. A contabilidade terceirizada não fornecia relatórios de controles referentes ao departamento financeiro e departamento de recursos humanos, estes eram feitos internamente.

Dos controles evidenciados, o balanço patrimonial (BP) e a demonstração de resultado do exercício (DRE) contêm informações valiosas sobre a situação econômica e patrimonial

da empresa, porém várias análises devem ser feitas para que os dados fornecidos nesses relatórios possam ser transformados em informações úteis. Análises através de índices de estrutura de capital, índices de rentabilidade, índices de liquidez, além da análise vertical e horizontal, podem mostrar a situação da empresa em termos de endividamento, rentabilidade, capacidade de pagamento a curto e longo prazo, e mostrar as tendências da empresa em termos da estrutura de composição dos itens patrimoniais e de resultado. Entretanto, a resposta obtida na questão 2.4 revelou que o escritório, ao apresentar os relatórios mencionados, não explicava as modificações ocorridas no patrimônio da empresa. Desta forma a informação não tinha utilidade para o proprietário.

O quadro 22 mostra que os relatórios elaborados pela contabilidade terceirizada poderiam ser de grande valia, pois eles, quando refletem 100% das operações, evidenciam dados fundamentais sobre a situação patrimonial e de resultados da empresa. Porém, a questão 2.4 do questionário revelou que os relatórios acima eram fornecidos à empresa sem qualquer análise.

Entende-se diante do apresentado que o momento do ciclo de vida da empresa A antes da transição, seja, segundo o modelo de ADIZES (1993), o da Infância, uma vez que seu objetivo é o aumento das vendas e a conquista de mercado a curto prazo, com controles precários.

3.2.1.2 Relatórios de controle formais após a transição

O processo de transição da contabilidade terceirizada para contabilidade própria de gestão ocorreu em 1992 e desde então a empresa passou por reestruturação organizacional. Atualmente, em seu organograma existem 4 (quatro) gerências (gerência geral, de vendas, financeira e gerência operacional de distribuição); das 4 (quatro) gerências 2 (duas) são exercidas por pessoas ligadas à família, além da gerência geral que é exercida pelo proprietário.

A resposta à questão 3.2 do questionário mostra que a transição se deu em um processo amadurecido, e ocorreu principalmente em função do crescimento da empresa. O processo de mudança não contou com a ajuda de consultoria externa, pois a empresa segue orientações da indústria fabricante de seus produtos. Inclusive o sistema de gerenciamento de informações de produtividade e controles gerenciais segue padrão estabelecido pela indústria.

A resposta da questão 3.4 evidencia que os fatores relevantes considerados para o processo de transição foram: a oportunidade de informação e o novo contexto

socioeconômico em que as empresas estão inseridas atualmente. O depoimento do administrador mostra que foi preciso uma nova postura administrativa para a empresa mudar, pois o mercado atual não admite erros, sendo que a sobrevivência da empresa está diretamente ligada à eficácia na condução do processo operacional e, para isso, é preciso ter pleno conhecimento e controle das atividades.

A empresa conta com um sistema de controle e de informação formalizado em relatórios. De forma geral, embora utilize programas de informática diferentes, o sistema de informação apresenta estrutura definida, inclusive com planejamento tático e operacional.

A resposta à questão 3.7 mostra que o contador não participa das decisões da empresa em função de os tomadores de decisão dominarem o conteúdo dos relatórios fornecidos pelo sistema de informação contábil financeiro e gerencial.

Os quadros 23, 24, 25 e 26 apresentam um resumo dos diversos relatórios de controles existentes atualmente, que compõem o sistema formal de informações da empresa.

QUADRO 23

Resumo dos relatórios formais de controle da gerência de vendas (controles de vendas) Empresa A – Contabilidade própria

RELATÓRIOS	USUÁRIOS	FUNÇÃO
<ul style="list-style-type: none"> -Analítico de Vendas -Evolução de Vendas -Ranking pedidos vendas -Maiores compradores -Quadro acumulado vendas -Devolução de pedidos -Quadro de vendas por rota -Curva ABC -Déficit de vendas acumulado -Positivização de vendas -Pontos negativos vendas -Vendas avulsas -Analítico de vendas anuais -Planejamento vendedores -Acompanhamento preço médio 	Administrador, gerente de vendas e funcionários do departamento de vendas.	As funções dos relatórios de vendas, são acompanhar a evolução das vendas da empresa, de forma diária, comparando o planejado com o realizado, e aplicar medidas corretivas quando necessário. Pode-se observar que o conjunto dos relatórios apresenta informações sobre fatos passados, fatos presentes e informações de caráter preditivo para que a empresa atinja seus objetivos.

QUADRO 24**Resumo dos relatórios formais de controles da gerência geral (controles contábeis)****Empresa A – Contabilidade própria**

RELATÓRIOS	USUÁRIO	FUNÇÃO
<ul style="list-style-type: none"> -Apuração ICMS e ICMS recuperável por produto -Controle fiscal por Família produto -Livro saída especial por Família de produto -Livro de operações interestaduais -Registro de controle de estoque -Notas Fiscais - Pré-venda -Notas Fiscais – Manifesto de carga -Notas Fiscais – Avulsas -Notas Fiscais – Retorno -Resumo de cupom Fiscal -Giro de estoque -Emissão de estoque Financeiro -Controle Entradas/saídas almoxarifado -Posição estoque por produto -Controle de estoques materiais consumo -Custo médio dos produtos -Relatório de despesas gerais -Demonstrações Contábeis (Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Notas Explicativas) 	Administrador, governo, cliente, contador e funcionários.	Os relatórios de controles contábeis têm a função de acompanhar de forma sistemática e organizada o registro das operações da empresa, de compra, venda, investimento e financiamento. Buscam acompanhar todos os tributos federais, estaduais e municipais decorrentes das operações da empresa. As demonstrações contábeis evidenciam a evolução do patrimônio e o resultado da empresa em determinado período.

QUADRO 25**Resumo dos relatórios formais de controles da gerência financeira****Empresa A – Contabilidade própria**

RELATÓRIOS	USUÁRIOS	FUNÇÃO
<ul style="list-style-type: none"> - Demonstração do fluxo de caixa realizado e previsto - Contas a receber e contas recebidas - Relatório de contas receber em atraso - Relatório de previsão de recebimento - Relatório de informações de clientes - Análise de limite de crédito - Contas a pagar e contas pagas - Movimentação de caixa - Programação financeira pagamentos e recebimentos - Relatório de cobrança bancária - Prazo médio de recebimento - Prazo médio de pagamento 	Administrador, gerente financeiro, clientes e fornecedores	<p>Os relatórios financeiros têm a função de controlar toda a movimentação de recebimento e pagamentos da empresa, evidenciando qual a capacidade de pagamento da empresa a curto e longo prazo, bem como qual será o fluxo de recebimento de recursos.</p> <p>Os relatórios de prazo de recebimento e prazo de pagamento permitem que a empresa defina sua política de prazos de vendas.</p>

QUADRO 26
Resumo dos relatórios formais de controles da gerência geral
Empresa A – Contabilidade própria

RELATÓRIOS	USUÁRIOS	FUNÇÃO
<ul style="list-style-type: none"> - Análise Índice produtividade - Maior volume entrega diário - Comodatos, e Merchandising - Estimativa geral de vendas - Quadro distribuição por segmento - Acompanhamento de positivação por período - Folha de pagamento geral - Folha de pagamento 13º salário - Relatório de controles de Férias - Relatório de encargos sociais (FGTS, PIS, IRRF, INSS, Salário Família, contribuição sindical) - Relatório de horas extras - Relatórios com dados gerais funcionários - Rel rescisão de contrato - Rel. contrato experiência 	Administradores gerentes e funcionários.	Os relatórios da administração geral têm como função o controle das políticas gerais da empresa referentes a produtividade, marketing e vendas. Os relatórios referentes aos recursos humanos permitem que o administrador controle os gastos referentes à folha, bem como o controle das férias, contratação e demissão de funcionários.

Os relatórios apresentados nos quadros 23, 24, 25 e 26 são gerados por programas informatizados diferentes, não existe ainda um sistema informatizado único para toda a empresa. Conforme informações obtidas, o departamento de pessoal possui um programa próprio, a contabilidade possui outro e o financeiro e o operacional possuem um terceiro, este advindo do padrão determinado pela indústria. Isso significa que o sistema de informação da empresa não está totalmente integrado. A integração ainda é feita com a repetição de algumas tarefas. Segundo informações obtidas a indústria está desenvolvendo um sistema informatizado único para todas as suas revendedoras.

Os controles da gerência de vendas e da gerência financeira estão integrados por um programa que, ao ser alimentado por uma venda, já efetua a baixa no estoque, alimenta o caixa e contas a receber. Porém, o sistema ainda não alimenta o registro contábil para a elaboração da demonstração de resultado do exercício, uma vez que a contabilidade possui outro programa

Além dos relatórios apresentados nos quadros 23, 24, 25 e 26, a empresa A elabora um planejamento anual denominado Plano de Negócios da Revenda, fixando a meta física que a empresa deve alcançar. Este plano é acompanhado mês a mês, comparando o previsto com o realizado.

Percebe-se que, embora a empresa ainda não possua vários controles voltados ao planejamento estratégico (longo prazo), o planejamento tático (médio prazo) e o operacional

(curto prazo) são efetuados, com a fixação e avaliação de procedimentos. A empresa A está buscando cada vez mais a qualidade em sua atividade operacional e controles voltados ao resultado, estimulada pela indústria fabricante de seus produtos, que impõe certos padrões de eficiência e qualidade.

Quanto às metas de desempenho da empresa, estas estão voltadas à busca de demanda cativa para seus produtos, direcionando seus esforços para o aumento de vendas. Para isso, existe a preocupação constante da melhoria no atendimento de seus clientes.

Os preços de vendas são determinados pela indústria fabricante, que define preço mínimo e máximo a ser praticado dentro do mercado de abrangência de responsabilidade da empresa.

Com base nas características, relatórios de controle e dados gerais apresentados, a empresa A, está identificada, segundo o modelo gerencial de MOUNT ZINGER e FORSYTH (1993), com a fase *de transição para uma administração profissional*. Tal identificação se apóia nos seguintes fatores: a gerência não é exercida pelo proprietário; foram adotadas medidas de avaliação de rendimento e desempenho; aumentaram as vendas; criaram-se postos de trabalho, como o do contador; e implantou-se um sistema formal de informações.

Já no modelo de ADIZES (1993), a empresa encontra-se identificada com a fase da adolescência: busca sua independência, o fundador delega autoridade à gerência geral e amplia o controle operacional para o conjunto de suas funções. Além disso, verifica-se a busca da melhoria profissional de seus funcionários, o comprometimento com a continuidade da empresa, a melhoria no atendimento dos clientes, bem como a flexibilidade e preparação da empresa para se adequar a uma nova realidade, que é a de preparar-se para começar a comercializar os demais produtos da indústria fabricante.

3.2.2 Contextualização da empresa B

A empresa B tem como atividade operacional principal o comércio de eletrodomésticos e móveis, e seu quadro funcional é composto por 140 (cento e quarenta) empregados. A empresa possui 19 (dezenove) lojas localizadas no Estado do Paraná e no Estado de São Paulo e sua matriz fica localizada em Maringá, Norte do Paraná. Considerando-se sua atual razão social, a empresa iniciou suas atividades em 1989, tendo seu capital composto pela participação de 3 (três) sócios proprietários.

Atualmente sua composição societária é formada por 2 (dois) sócios, com participação de 50% (cinquenta por cento) cada no capital social. A empresa é constituída na forma de Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada (LTDA) e sua estrutura organizacional em nível de processo decisório está composta pela Diretoria Geral e 4 (quatro) gerências: financeira, administrativa, comercial e compras.

A empresa operacionaliza suas atividades com duas grandes linhas de produtos, ou seja, eletrodomésticos e móveis. A linha de eletrodomésticos subdivide-se em: som e imagem, linha branca e linha de presentes. Até bem pouco tempo esta linha era o carro-chefe de vendas da empresa, porém diante do contexto atual a empresa passa a investir na linha de móveis, buscando uma fatia maior do mercado. A empresa B passa por um momento econômico/financeiro de crise, ela está com concordata preventiva decretada, isso significa que algumas decisões estão vinculadas à concordata, como por exemplo: a empresa só pode comprar à vista dos fornecedores.

Além disso, a empresa passa por importante processo de reestruturação organizacional e cultural. A matriz não funciona mais como atacado de vendas, os funcionários começam a passar por treinamentos, a forma de apuração de resultado que era efetuada de forma geral, passa a ser efetuada por unidade de negócios. Com isso é possível controlar suas receitas e despesas, apurando sua rentabilidade. Com essas informações a empresa passa a repassar vantagens aos seus gerentes, estimulando-os.

Sua gestão encontrava-se até o processo de transição centralizada na pessoa dos proprietários, mas percebe-se claramente uma mudança. A empresa começa um processo de compartilhamento de decisão, principalmente em função da implantação de novos controles financeiros, contábeis e de vendas, com análise de rentabilidade.

3.2.2.1 Relatórios de controles formais antes da transição

A questão 2.6 evidenciou que as informações prestadas pela contabilidade terceirizada no período de 1989 (ano de fundação) até 1999 (ano da transição) eram úteis para atendimento das exigências fiscais, que de certa forma são importantes para o processo decisório, principalmente em função da atividade operacional da empresa; mas não eram suficientes.

O quadro 27 demonstra os relatórios fornecidos pela contabilidade terceirizada para a empresa B, conforme respostas às questões 2.6, 2.7 e 2.8.

QUADRO 27
Relatórios fornecidos pela contabilidade terceirizada
Empresa B

RELATÓRIOS	USUARIOS	FUNÇÃO
-Apuração fiscal (PIS, COFINS, IRPJ, ISSQN, Encargos Sociais)	Governo, proprietário e contador.	Atendimento de exigências fiscais
-Controle de registros fiscais (livros de entrada, saída e inventário)	Contador	Atendimentos das exigências fiscais Quanto aos registros das transações da empresa
-Balancete de verificação	Proprietário e gerentes	Apresentar os registros contábeis da empresa em cada período
-Controle de caixa	Proprietário e gerente financeiro	Acompanhamento das entradas e saída de caixa
-Controle de bancos	Proprietário e gerente financeiro	Controle da movimentação bancária
-Demonstração do resultado do exercício (DRE)	Proprietário e gerente financeiro	Atendimento das exigências fiscais e apuração do resultado econômico da empresa no período.
-Balanco patrimonial (BP)	Proprietário, fornecedores, agentes financeiros e empregados.	Atendimento das exigências fiscais e acompanhamento da variação patrimonial da empresa em determinado período
-Conciliação bancária	Gerente financeiros e contador	Controle da movimentação bancária

Percebe-se que os relatórios elencados no quadro 27 não se referem ao controle dos custos dos produtos vendidos, ao comportamento das vendas, ao controle financeiro preditivo ou a recursos humanos. A predominância é dos relatórios de caráter fiscal, que são relatórios elaborados fundamentados nos princípios fundamentais de contabilidade, voltados ao cumprimento da legislação fiscal, inclusive utilizando somente os critérios de avaliação de ativos e passivos expressamente aceitos pela legislação fiscal. Esta parte realmente ocupa espaço relevante no processo decisório, porém os esforços de controle, análise e planejamento devem se estender também às vendas, ao financeiro, às compras, ao planejamento estratégico, tático e operacional.

Quanto aos relatórios denominados “controle de caixa e bancos”, são apenas livros legais obrigatórios pelo lucro presumido, não tratando-se portanto de relatórios de caráter gerencial.

3.2.2.2 Relatórios de controles formais após a transição

A transição da contabilidade terceirizada para a contabilidade própria ocorreu no ano de 1999, e contou com ajuda de consultoria externa, após amadurecimento interno da

empresa. Conforme resposta à questão 1.3 do questionário, a transição ocorreu em função da necessidade de informações confiáveis e oportunas. Com a expansão e reestruturação dos negócios da empresa, a contabilidade terceirizada, que fornecia informações apenas para atendimento das exigências fiscais, já não atendia mais às necessidades de informações, principalmente dos usuários internos, informações de caráter gerencial.

Era preciso uma estrutura de controle disponível, que as unidades de negócios pudessem usar como referência, sanando dúvidas e resolvendo situações excepcionais no seu dia-a-dia, criando condições para que fosse possível atingir a meta estratégica definida. A contabilidade terceirizada não visualizava estas necessidades, pois desconhecia sua rotina e também não tinha condições de oferecer este tipo de serviço.

Quando ocorreu a transição, em decorrência do amadurecimento interno, a empresa possuía em formação um sistema básico de informação informatizado para as áreas de vendas e financeira.

Na área financeira, os controles de caixa, bancos, contas a receber e a pagar começaram a ser elaborados com periodicidade diária, direcionados não mais ao controle burocrático tardio do proprietário, mas sim aos resultados, com informações preditivas, que serviram de direcionadores para a adoção de novas políticas de condução das finanças.

Quanto à área de vendas, passou-se a criar um banco de dados, inclusive com estatísticas, do comportamento das vendas dos diversos itens comercializados pela empresa.

Os quadros 28, 29 e 30 evidenciam os relatórios para controle e avaliação do planejamento financeiro, de controle de custos, de controles contábeis e controles de vendas existentes na empresa B após a mudança.

QUADRO 28
Resumo dos relatórios de controles da gerência comercial
Empresa B – Contabilidade própria

RELATÓRIOS	USUÁRIOS	FUNÇÃO
<ul style="list-style-type: none"> -Controle vendas por grupo de produtos -Posição geral diária do estoque -Produtos com baixo giro -Controle estoque mínimo e máximo - Vendas por unidade de negócios -Listas de preços -Comissões de vendas -Rentabilidade por unidade de negócio -Cadastro de clientes -Movimento da curva ABC -Movimento de vendas diário por unidade de negócio -Movimento de vendas diário consolidado -Tabela financeira p/ financiamento de vendas à prazo -Projeção de estoques 	<p>Proprietário, gerentes das unidades de negócios, vendedores, gerente financeiro, gerente comercial, contador e controler.</p>	<p>Os relatórios elencados são destinados principalmente para usuário internos e têm como função o controle gerencial e estratégico da empresa.</p> <p>Pode-se observar que são relatórios que possibilitam acompanhar a evolução das vendas de forma a aplicar medidas corretivas de estratégias de vendas.</p> <p>Alguns relatórios têm função específica de gerar informações estratégicas (projeção de estoque, vendas por grupo de produto) e outros a função gerencial de controle (Rentabilidade, comissão de vendas e movimento de vendas diário).</p>

QUADRO 29
Resumo dos relatórios de controles formais da gerência administrativa
(controles contábeis)
Empresa B – Contabilidade própria

RELATÓRIOS	USUÁRIOS	FUNÇÃO
<ul style="list-style-type: none"> -Balanço patrimonial -Demonstração de resultado do exercício -Controles livros fiscais -Controles de apuração de tributos -Controles de apuração de encargos sociais. -Balancete de verificação -Relatório de controle dos bens patrimoniais -Relatório de controle de depreciação do imobilizado -Controles de emissão de NFs 	<p>Governo, proprietário, gerentes, contador, agentes financiadores e fornecedores.</p>	<p>Os relatórios de controle contábeis têm como função principal acompanhar os registros das operações da empresa.</p> <p>A demonstração de resultados do exercício é elaborada por unidade de negócio, depois de consolidada. Além, de acompanhar a evolução das receitas e despesas da empresa, é utilizada como medida estratégica.</p>

QUADRO 30
Resumo dos relatórios de controles formais da gerência financeira
Empresa B – Contabilidade própria

RELATÓRIOS	USUÁRIOS	FUNÇÃO
-Demonstração do fluxo de caixa diário -Demonstração de fluxo de caixa projetado -Projeção financeira de contas a receber -Controle diário de recebimentos -Controle de clientes negativados SPC -Controle alfabético geral de clientes -Controle contas receber vencidas e não pagas -Relatório de coeficiente de juros ao dia -Controle de contas a pagar por vencimento -Cadastro de fornecedores -Controle de emissão de cheques -Projeção de pagamento a fornecedores diário -Movimento de caixa das unidades de negócios -Movimento de caixa consolidado	Proprietário, gerente financeiro, contador e gerente das unidades.	Os controles financeiros são fundamentais para a empresa de forma geral. Em função deles é efetuada toda a política de vendas, bem como a programação de compras. Considerando-se que a empresa encontra-se em fase de concordata preventiva, podendo, portanto comprar somente à vista, é fundamental que o controle financeiro seja eficaz.

Percebe-se que o fato da empresa possuir várias unidades de negócios não caracteriza a descentralização da gestão. As unidades de negócios atuam dentro das normas e procedimentos definidos pela matriz.

A empresa atua em um ramo com muita concorrência; desta forma a renovação da política de preços é constante. Para sua determinação a empresa utiliza uma combinação de fatores como a taxa *mark-up* aliada aos preços praticados pelos seus concorrentes. Pratica-se ainda uma política de comercializar produtos direcionados a segmentos diferentes de demanda, objetivando a maximização da participação da empresa no mercado, obedecendo sempre à tendência do setor.

Os tomadores de decisão da empresa dispõem de informações dos concorrentes em relação à margem de lucro praticada, fornecedores dos diversos produtos, custos de montagem, custos dos fretes. Tais informações irão subsidiar a tomada de decisão quanto ao processo de precificação, além de fundamentar decisões como: não cobrar frete dos clientes, prazos de recebimento das vendas, estratégia de *marketing* e outras vantagens para o cliente.

Pelas características apresentadas da empresa B, percebe-se que a mesma está identificada, segundo o modelo gerencial de MOUNT ZINGER e FORSYTH (1993), com a fase *administrada pelo proprietário*, e segundo modelo de ADIZES (1993), a empresa identifica-se com o início da *Adolescência*, pois a empresa passa por uma grande

reestruturação de controles, bem como de cultura empresarial. Neste momento a empresa está renascendo, principalmente pela concordata preventiva decretada. Ainda existe a necessidade de descentralizar o poder, mas o proprietário percebe essa descentralização como perda de poder e resiste à mesma.

3.2.3 Contextualização da empresa C

A empresa C foi constituída em 1987 sob a forma de Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada (LTDA) e tem como atividade operacional principal a indústria e comércio de confecções. Possui atualmente em seu quadro funcional 80 empregados.

De acordo com a resposta obtida na questão 1.3 do questionário aplicado à empresa C, o processo de transição da contabilidade terceirizada para a contabilidade própria ocorreu em 1998, e aconteceu em função do crescimento da empresa. Com o crescimento surgiu a necessidade de maiores controles oportunos e eficazes, o que a contabilidade terceirizada não podia oferecer.

O segmento de mercado da empresa C permanece o mesmo desde sua fundação e a empresa passou por grandes reformas em sua estrutura, principalmente a produtiva. Houve a terceirização de grande parte do processo produtivo, para empresas coligadas a ela, porém com composição societária diferente.

3.2.3.1 Relatórios de controles formais antes da transição

As respostas às questões 2.6, 2.7 e 2.8 mostram quais eram os relatórios que a contabilidade terceirizada fornecia à empresa, conforme quadro 31.

QUADRO 31
Relatórios fornecidos pela contabilidade terceirizada
Empresa C

RELATÓRIOS	USUÁRIO/ PERIODICIDADE	FUNÇÃO
-Controles fiscais	Governo/Anual	Atendimento das exigências fiscais
-Balancete de verificação	Proprietário/Mensal	Acompanhamento dos registros contábeis
-Controle de estoque – inventário	Proprietário/Anual	Acompanhamento do inventário anual do estoque
-Apuração fiscal (encargos sociais e IRPF)	Governo/Mensal e Anual	Controle do recolhimento de impostos e encargos devido.
-Folha de pagamento	Proprietário e Gerente financeiro/Mensal	Controle de pagamento de salários.
-Balanço patrimonial	Governo e proprietário/Anual	Atendimento das exigências fiscais e acompanhamento de variação patrimonial.
-Demonstração de resultado do exercício.	Governo e proprietário/Anual	Atendimento das exigências fiscais e acompanhamento do resultado anual da empresa.

O quadro 31 mostra como os relatórios de controle fornecidos pelo escritório eram insuficientes e precários para atender as necessidades dos usuários internos, principalmente por não serem gerados em momento oportuno; e ainda a resposta da questão 2.4 do questionário revela que a contabilidade terceirizada também não fazia nenhuma análise e nem explicava para o proprietário as modificações ocorridas no patrimônio da empresa. Desta forma, as informações contidas nos relatórios pouco eram utilizadas para o processo decisório. Observa-se que relatórios como balanço patrimonial e a demonstração de resultado do exercício, que possuem valiosas informações sobre a situação patrimonial e econômica da empresa, quando devidamente analisados, eram fornecidos com periodicidade anual, com atraso e sem qualquer análise.

Quanto aos relatórios com os gastos fiscais, estes são importantes para o processo decisório. O grande problema, neste caso, ocorre quando estes não refletem 100% (cem por cento) das operações da empresa, e por isso não exprimem qualidade na informação.

3.2.3.2 Relatórios de controles formais após a transição

A seguir apresenta-se um resumo dos relatórios atualmente existentes na empresa, que formam o sistema de informação advindo da contabilidade própria.

QUADRO 32**Resumo dos relatórios de controles formais da gerência administrativa
(controles contábeis)****Empresa C – Contabilidade própria**

RELATÓRIOS	USUÁRIOS	FUNÇÃO
-Balanço patrimonial (BP) -Demonstração de resultado do exercício (DRE) -Balancete de verificação -Relatório do plano de contas -Relatório de cadastro de credores -Relatório do livro diário e livro razão -Relatório de faturas -Resumo da movimentação diária do caixa. -Relatório de previsão de juros -Relatório com saldos das contas devedores e credores, patrimoniais e de resultado.	Proprietário, governo, contador, fornecedores e agentes financeiros.	Os relatórios de controles contábeis são utilizados na empresa para controle e acompanhamento da mutação do patrimônio e do resultado dos períodos.

QUADRO 33**Resumo dos relatórios formais da gerência administrativa (recursos humanos)****Empresa C – Contabilidade própria**

RELATÓRIOS	USUÁRIOS	FUNÇÃO
-Folha de pagamento -Relatórios de produtividade -Relatório de previsão 13º salário -Relatório de férias -Relatório do plano de contas	Proprietário, Gerente financeiro, funcionários e contador	Acompanhar os gastos com pessoal

QUADRO 34

Resumo dos relatórios de controles formais da gerência financeira
Empresa C – Contabilidade própria

RELATÓRIOS	USUÁRIOS	FUNÇÃO
CONTAS A RECEBER		
<ul style="list-style-type: none"> -Relatório geral de fatura -Resumo diário do financeiro -Resumo geral de contas a receber -Demonstrativo de vendas por estado. -Relatório recebimento diário -Relatório prazo faturamento -Conciliação diária do caixa -Relatório dos saldos devedores -Relação de juros dispensados. -Relatório com prazos de recebimento dos cheques. -Relatório de cheques devolvidos -Relatório faturamento p/ representantes. -Demonstração do fluxo de caixa -Relatório de clientes acima do limite 	<p>Os relatórios gerados pelo departamento financeiro estão direcionados para os usuários internos da empresa como: proprietário, gerente financeiro e controler/controlador.</p>	<p>A função dos relatórios financeiros é controlar diária e minuciosamente as entradas e saídas de caixa da empresa, na forma de pagamento e recebimento, bem como gerar informações de caráter preditivo. Percebe-se claramente que o tomador de decisão enfatizou fortemente o controle financeiro, um grande número de relatórios de controles foram criados após a transição.</p>
CONTAS A PAGAR		
<ul style="list-style-type: none"> -Relatório geral de duplicatas -Relatório de fornecedores cadastrados -Relatório de pagamento do período -Relatório de maiores fornecedores -Relação de duplicatas excluídas -Relatório de evolução de despesas -Relatório de valor pago por fornecedor -Relatório de pagamento de autônomos -Relatórios de contas a pagar p/ fornecedor 		
CONTAS CORRENTES		
<ul style="list-style-type: none"> -Relatório de cheques emitidos no período -Livro caixa -Relatório de contratos bancário -Relatório do movimento de contas correntes -Relatório de contas a receber -Relatório do movimento financeiro diário -Relatório fechamento do caixa diário -Relatório previsão despesas Financeiras -Conciliação bancária de cada c/c -Relatório dos saldos bancário. 		

Os quadros 32, 33 e 34 mostram que os diversos departamentos da empresa possuem controles formais, os quais estão integrados por um sistema de informações gerenciais. Isso significa que, ao ocorrer uma venda, por exemplo, o sistema alimenta também o faturamento, contas a receber, estoque, contabilidade e caixa.

Desde sua criação a empresa tem o detentor do capital como seu principal tomador de decisão. Possui ainda duas grandes gerências, a de produção e a administrativa, que são exercidas por membros da família.

O proprietário conta com a assessoria de um setor de controladoria, exercida pelo contador da empresa, que tem como principal função subsidiar o proprietário e as gerências com informações oportunas e confiáveis referentes aos setores de produção, vendas, financeiro, pessoal e administrativo. Desta forma o contador, além de gerar informações, participa do processo decisório, principalmente no esclarecimento das variações ocorridas nos resultados e no patrimônio da empresa.

Percebe-se que a forma de gestão da empresa está centralizada, apoiada atualmente por um sistema de controle formal, com os mais diversos relatórios e mecanismos para o processo decisório referente aos setores financeiro, pessoal e administrativo. Esta parte do sistema encontra-se desenvolvido e os relatórios por ele gerados são direcionados a usuários específicos, de acordo com suas necessidades. Porém observa-se que o sistema não abrange a parte de produção da empresa, que somente agora começa a ser desenvolvido orientado para os resultados. Para a apuração de seus custos totais utiliza-se o método de custeio por absorção, rateando seus custos indiretos de produção em função dos custos da matéria-prima utilizada.

Considerando-se que a empresa precisa respeitar a sazonalidade de seus produtos de acordo com as estações climáticas (verão, meia estação e inverno), o planejamento estratégico físico da produção é efetuado atendendo as tendências da moda.

Para determinação do preço de venda, a empresa C utiliza taxa *mark-up* aliada à taxa financeira, quando necessária, sobre o custo total do produto apurado pelo custeio por absorção, além de considerar os preços e condições praticados pelos concorrentes.

Quanto à fase de seu ciclo de vida, considerando-se as características apresentadas, entende-se que a empresa C esteja, segundo o modelo de ADIZES (1993), na fase do *Toca – toca*, pois a empresa reagiu à medida que as oportunidades apareceram, sem ter implantado um sistema de avaliação. Embora munida com sistema e indicadores de controle, o gerenciamento é familiar. Esta identificação é fundamentada pelo fato de a empresa ter

recentemente sofrido uma grande reestruturação, terceirizando parte do processo produtivo, com o objetivo de reduzir custos.

Quanto ao modelo de MOUNT ZINGER & FORSYTH (1993) entende-se que a empresa esteja na fase *administrada pelo proprietário*, pois possui estilo gerencial com controles formais e compartilha decisões no alicerce construído pela controladoria, embora tais decisões ainda considerem a experiência do proprietário.

3.2.4 Contextualização da empresa D

A empresa D pertence ao ramo de indústria de produtos de telecomunicações, possui atualmente em seu quadro 175 (cento e setenta e cinco) funcionários e seu mercado de atuação de vendas abrange vários estados brasileiros.

A empresa é constituída na forma de Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada, e seu capital social está distribuído atualmente entre 6 (seis) sócios, todos com laços familiares. As atividades da empresa iniciaram-se em 1976.

A sua forma de gestão está centralizada nos proprietários, que formam um conselho diretivo nas principais decisões. Devido às características de seus produtos, a preocupação com a qualidade é permanente. Observa-se que o controle de qualidade utiliza-se da inspeção e adequação do produto ao padrão pré-determinado.

3.2.4.1 Relatórios de controles formais antes da transição

A resposta à questão 2.1 revela que o relacionamento entre o administrador e o escritório era considerado bom, mas os relatórios e conseqüentes informações geradas eram para atendimento das exigências fiscais e não vinham acompanhados de análises e interpretações. Os contatos entre a empresa e o escritório eram mantidos até duas vezes por semana. O quadro 35 mostra quais eram os relatórios que a contabilidade terceirizada fornecia à empresa.

QUADRO 35
Relatórios fornecido pela contabilidade terceirizada
Empresa D

RELATÓRIO	USUÁRIOS	FUNÇÃO
-Controles dos registros fiscais (livros de entrada, saída e inventário)	Governo, proprietários e contador.	Atendimento das exigências fiscais e controles de todas as NFs de venda e NFs de compra
-Balancete de verificação	Proprietário e contador	Acompanhamento do registro das contas de ativo, despesas, passivo e receitas.
-Balanço patrimonial	Governo, proprietários, bancos, fornecedores, gerentes, agentes financeiros, e empregados.	Atendimento das exigências fiscais e demonstração das variações ocorridas em determinado período das contas patrimoniais.
-Demonstração de resultado do exercício	Governo, proprietário, agentes financeiros e fornecedores.	Apresentar o resultado econômico apurado no exercício.
-Apuração fiscal (tributos federais, estaduais e municipais)	Governos federal, estadual e municipal, proprietários e contador.	Determinação dos valores a recolher do tributos em geral.

Percebe-se que os relatórios gerados eram insuficientes para as necessidades do tomador de decisão, uma vez que atendiam apenas às exigências fiscais; e a parte financeira, tão relevante para a empresa, não era atendida. À medida que o processo de transição estava sendo amadurecido, a empresa começou a elaborar, com a ajuda de consultoria externa, vários relatórios formais, principalmente da área financeira.

A questão 2.4 revelou que, quando da entrega do balanço patrimonial e da demonstração de resultado do exercício, estes não vinham acompanhados de notas explicativas e de análise econômica financeira. Também não era explicado ao proprietário como, por que e quanto seu patrimônio variou.

3.2.4.2 Relatórios de controle formais após a transição

A transição da contabilidade terceirizada para a contabilidade própria ocorreu no ano de 2000, após um processo amadurecido e planejado, contando com o apoio de consultoria externa.

A resposta da questão 3.2 do questionário revela que os principais motivos que levaram à mudança da contabilidade terceirizada para a contabilidade própria decorreram da necessidade de informações de caráter gerencial, da geração de relatórios em tempo oportuno e controles internos mais adequados, o que não era atendido pela contabilidade terceirizada.

Os quadros 36 e 37 demonstram os relatórios existentes na empresa, após a transição, nos seus diversos departamentos.

QUADRO 36
Resumo dos relatórios de controles formais da gerência de vendas
Empresa D – Contabilidade própria

RELATÓRIOS	USUÁRIOS	FUNÇÃO
-Relatórios de propostas solicitadas -Relatórios de pedidos de vendas -Relatórios de pedidos faturados -Relatório de comissão de vendas à representantes -Relatório de estoques produtos acabados	Usuários internos, tais como: proprietário, gerente de vendas e gerente financeiro.	A função dos relatórios de vendas é acompanhar a evolução dos pedidos faturados, bem como o controle dos produtos acabados à disposição para vendas.

QUADRO 37
Resumo dos relatórios de controles formais da gerência contábil/financeira
Empresa D – Contabilidade própria

RELATÓRIOS	USUÁRIOS	FUNÇÃO
-Posição financeira diária -Demonstração fluxo de caixa -Contas a pagar -Contas a receber -Posição das cobranças por dia -Estoque de matéria-prima nacional -Estoque de matéria-prima importada -Estoque de matéria-prima -Relatório de controle de baixa matéria-prima nacional -Relatório de estoque matéria-prima importado -Balancete geral de verificação -Balancete por centro de custos -Balanço patrimonial. -Demonstração resultado de exercício -Controle geral do imobilizado	Proprietário, gerente financeiro, contador, fornecedores, agentes financeiros, governo.	Os relatórios financeiros têm a função de controlar toda a movimentação de recebimentos e pagamentos da empresa. Quanto aos relatórios contábeis controlam as operações da empresa através dos registros e demonstram as variações ocorridas no patrimônio da empresa em determinado período.

De acordo com o organograma da empresa, existem 4 (quatro) gerências. Ou seja, gerência de vendas, gerência de produção, gerência contábil/financeira e gerência administrativa e de recursos humanos. Seu segmento de mercado prevalece o mesmo desde sua fundação e seu mercado de atuação envolve todo o Brasil, mas com maior concentração nas Regiões Sul e Sudeste.

O sistema de informação contábil da empresa ainda está sendo estruturado, os relatórios elencados nos quadros 36 e 37 foram criados para atender a necessidades emergenciais dos usuários. O sistema está em fase de integração e aperfeiçoamento.

O segmento de mercado da empresa, diante do contexto atual, se torna muito atrativo. E seu crescimento nos últimos dois anos foi considerado excelente. Uma grande

reforma estrutural está sendo implementada na empresa. Inclusive os atuais proprietários estão negociando sua venda para uma empresa multinacional. Percebe-se que esteja havendo, segundo enuncia ADIZES (1993), um divórcio entre o fundador, proprietário com a empresa.

Considerando as características, relatórios formais de controle, estrutura organizacional, processo decisório e demais dados gerais apresentados pela empresa D, esta está identificada, segundo o modelo de ciclo de vida organizacional de ADIZES (1993), com a fase do início da *Adolescência*; a empresa atualmente sofre grandes mudanças, inclusive de propriedade. Com a efetivação da negociação a empresa sai de uma administração familiar para uma administração profissional, com isso, quanto ao modelo de MOUNT ZINGER & FORSYTH, a empresa está em transição para a *administração profissional*.

3.2.5 Contextualização da empresa E

A empresa E foi criada em 1993, tendo como atividade operacional principal a indústria e comércio de confecções. A empresa é constituída na forma de Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada e seu capital social é composto com a participação de três sócios quotistas.

Trata-se de uma empresa tipicamente familiar, que possui atualmente em seu quadro funcional um total de 260 (duzentos e sessenta) empregados. A empresa comercializa seus produtos como atacadista em quase todo o território nacional, através de seus representantes, e possui duas unidades de negócio para o comércio no varejo. A empresa E mantém seu segmento de mercado desde sua criação, ou seja, moda jovem feminina, seu carro-chefe, e moda masculina.

Como atacadista, seus clientes são lojas de multimarcas, *shopping center's* e pequenos magazines localizados em diversos estados brasileiros. A empresa E iniciou suas atividades produtivas com uma capacidade de 1.000 (um mil) peças/mês e atualmente é de 40.000 (quarenta mil) peças/mês, quantidade produzida em 4 (quatro) unidades de produção próprias e 10 (dez) facções terceirizadas. A empresa tem como meta para 2003 produzir 100.000 (cem mil) peças.

Sua gestão até o ano de 1999 estava centralizada em um dos sócios-gerentes, porém a partir daquele ano houve reestruturação na empresa, em função da expansão de seus negócios. Foi também naquele ano que ocorreu o processo de transição da contabilidade terceirizada para a contabilidade própria.

Atualmente, a empresa tem seu organograma estruturado da seguinte forma: um dos sócios-proprietários exerce a Direção Geral, e a atividade operacional está dividida em três grandes áreas, ou seja, área administrativa/financeira, área de produção e área comercial. Dentro das áreas estão as gerências/departamentos, organizados em pessoas-chaves, perfazendo um total de nove: **Administrativo/financeiro** > gerência financeira/cobrança, gerência contábil, gerência de recursos humanos e gerência de informática; **Produção** > gerência do PCP, gerência do corte e facção, gerência do acabamento e almoxarifado; **Comercial** > gerência de *marketing* & vendas, gerência de expedição.

As respostas à questão 2.1 do questionário revela que o relacionamento entre o proprietário e o escritório de contabilidade era considerado bom, e que alguém do escritório visitava a empresa pelo menos duas vezes por mês, mas para a entrega de guias de recolhimento.

3.2.5.1 Relatórios de controles formais antes da transição

O quadro 38 demonstra os relatórios formais que a contabilidade terceirizada fornecia à empresa, conforme respostas obtidas às questões 2.6, 2.7 e 28.

QUADRO 38
Relatórios fornecidos pela contabilidade terceirizada
Empresa E

RELATÓRIO	USUÁRIO	PERIODICIDADE	FUNÇÃO
Apuração fiscal de tributos	Governo e contador	Mensal	Atendimento das exigências quanto aos recolhimentos de tributos.
Folha de pagamento	Proprietário e gerência financeira	Mensal	Controle dos pagamentos dos funcionários
Balanço patrimonial	Proprietário, governo, gerentes e agentes financeiros	Anual	Controle dos registros das transações da empresa e atendimento às exigências fiscais
Controle de estoques/inventário	Proprietário, e gerência de vendas	Anual	Acompanhar o inventário final do estoque em um período
Livro caixa	Proprietário e gerência financeira	Mensal	Acompanhar o registro dos recebimentos e pagamentos da empresa.

A resposta à questão 2.5 do questionário e o quadro 38 revela que as informações prestadas pela contabilidade terceirizada eram apenas para atendimento das exigências e necessidades fiscais, e os mesmos não vinham acompanhados de qualquer análise quantitativa e qualitativa.

Percebe-se que o atendimento de informações feita pela contabilidade terceirizada eram de acordo com o que se podia fornecer e não de acordo com a necessidade da empresa. A questão 1.6 revela que a empresa desde sua criação esteve sempre em franco desenvolvimento, havendo a cada período a necessidade de mudança na estrutura e nos controles, e a contabilidade terceirizada não acompanhou esta necessidade.

3.2.5.2 Relatórios de controles formais após a transição

O processo de transição da contabilidade terceirizada para a contabilidade própria ocorreu em 1999, conjuntamente com uma grande reforma estrutural da empresa. Até então, o processo decisório estava totalmente centralizado em um dos sócios-gerentes; a partir deste ano foi delegada a autoridade do processo decisório a nove pessoas denominadas “pessoas-chaves”.

Os motivos principais que levaram a transição foi revelada na questão 3.1 e 3.2 do questionário aplicado. Com o crescimento geral da empresa as necessidades de informações de caráter gerencial passou a ser fundamental. Além disso, era preciso um planejamento tributário e informações de caráter gerencial oportunas. Era preciso também que houvesse a delegação decisória, pois já não era mais possível que o principal sócio-gerente comandasse a empresa sozinho.

Para a efetivação da transição a empresa não contou com ajuda de consultoria externa, porém já estava paralelamente implantando um sistema de controle formal nas áreas de vendas e financeira. Antecipadamente houve a contratação de recursos humanos para atender as novas necessidades. A formação do sócio-gerente também contribuiu enormemente para o processo de transição.

Os quadros 39, 40, 41 e 42 demonstram os relatórios existentes atualmente na empresa, após a transição nos seus diversos departamentos.

QUADRO 39

Resumo dos relatórios de controles formais da gerência comercial
Empresa E – Contabilidade própria

RELATÓRIOS	USUÁRIOS	FUNÇÃO
<ul style="list-style-type: none"> -Programação de compras -Relatório geral de estoques -Orçamento de compras -Orçamento de vendas -Relatórios de despesas e gastos gerais -Relatório c/ determinação de preço de venda -Relatório de faturamento total 	Sócio-gerente, gerente de produção, gerente de compra e gerente financeiro	Os relatórios de vendas evidenciam a evolução do comportamento das vendas a cada período. Proporcionando condições de análise de reformulação das estratégias de vendas.

QUADRO 40

Resumo dos relatórios de controles formais da gerência administrativa/financeira
(controles contábeis)

Empresa E – Contabilidade própria

RELATÓRIOS	USUÁRIOS	FUNÇÃO
<ul style="list-style-type: none"> -Balanço patrimonial -Demonstração de resultado do exercício -Balancete de verificação -Demonstração das mutações do patrimônio líquido -Demonstração das origens e aplicações de recursos -Planejamento tributário -Relatório de controle patrimonial -Relatório de depreciação do ativos imobilizados -Controle de estoque - inventário anual 	Governo, proprietário, contador, agentes financeiros e fornecedores.	Os relatórios de controles contábeis são fundamentais ao processo decisório da empresa. Os mesmos são analisados periodicamente. As informações extraídas demonstram a variação ocorrida no patrimônio da empresa.

QUADRO 41

Resumo dos relatórios de controles formais da gerência administrativa/financeira
(controles financeiros)

Empresa E – Contabilidade própria

RELATÓRIOS	USUÁRIOS	FUNÇÃO
<ul style="list-style-type: none"> -Contas a receber e contas recebidas -Contas a receber por vencimento e por cliente -Contas a pagar -Movimentação de caixa -Programação financeira -Demonstração do fluxo de caixa: periodicidade diária, semanal, mensal e anual -Demonstração do fluxo de caixa projetada -Conciliação bancária -Controle de cheque emitido 	Proprietário, gerente financeiro e gerente de produção.	Os relatórios do departamento financeiro evidenciam a capacidade de pagamento da empresa em determinado período, e como está o comportamento de seus recebimentos e pagamento, para daí definir sua política de compra e venda.

QUADRO 42

Resumo dos relatórios de controles formais da gerência administrativa e da gerência de produção (controles do PCP e recursos humanos)

Empresa E – Contabilidade própria

RELATORIOS	USUARIOS	FUNÇÃO
-Folha de pagamento -Relatórios de comissões de vendas -Relatório dos encargos sociais -Relatórios de apuração de custos totais -Relatório de custo por produto -Relação dos gastos fixos -Relatório sobre custo da mão-de-obra -Margem de contribuição por produto.	Proprietário, empregados e setor de produção	Estes relatórios têm a função de informar quantos aos gastos referente à pessoal. E os relatórios que envolvem a apuração do custo total do produto servem como referência com os gastos de fabricação dos produtos.

Os relatórios apresentados nos quadros 39, 40, 41 e 42 são gerados por um sistema informatizado e integrado, desenvolvido de acordo com as necessidades de informação da empresa.

Quanto ao seu processo produtivo, a empresa terceiriza parte para algumas empresas de facções. Porém, controla severamente a questão da qualidade. O objetivo da terceirização de parte do processo produtivo é a redução de custos.

A empresa tem claramente definido qual segmento de mercado quer atingir dentro do ramo de confecção e toda sua estratégia de produção e comercialização volta-se para tal. Porém percebe-se, através das informações obtidas na questão 3.6.2, que o sistema de controle formal de produção ainda precisa ser aperfeiçoado, os relatórios existentes evidenciam claramente que não há um controle gerencial de produção.

Na elaboração de seu planejamento estratégico, a empresa analisa variáveis internas e externas. Na análise das variáveis externas considera-se a realidade econômica e social, realidade política, realidade legal/ética e os seus reflexos na empresa.

Existe todo um trabalho interno de valorização da marca dos produtos da empresa, criando uma cultura organizacional de valorização de seus produtos.

Diante das características apresentadas, a empresa E está identificada, segundo o modelo de ciclo de vida de ADIZES (1993), com a fase final do *Toca-toca*, embora com muita consciência do que quer fazer e atingir. Tal afirmação fundamenta-se no excesso de prioridades (aumento de produção, novos mercados de vendas, abertura de novas unidades de negócios) que a empresa possui. Além disso, percebe-se a ansiedade de ganhar novos

mercados e consequentemente aumentar sua capacidade produtiva, isto se confirma com seu planejamento produtivo, que atualmente tem capacidade para 40.000 (quarenta mil) unidades e um planejamento a curto prazo para 100.000 (cem mil) unidades, significando um crescimento de mais 50% (cinquenta por cento).

Por outro lado percebe-se que alguns subsistemas da empresa estão mais desenvolvidos que outros. Por exemplo, o subsistema comercial e contábil/financeiro estão totalmente integrados e com controles formais gerando informações oportunas e de acordo com a necessidade do processo decisório, enquanto que o subsistema de produção funciona com decisões intuitivas, e ainda não existem controles formais que demonstrem a mensuração do custo de produção de seus diversos produtos.

Quanto ao modelo de MOUNT ZINGER & FORSYTH (1993) a empresa está identificada com a fase *Administrada pelo proprietário*. Esta identificação fundamenta-se pelo fato da empresa ter aumentado suas vendas consideravelmente, e por possuir controles formais operacionais e gerenciais bem desenvolvidos. Porém, embora com pessoas-chaves compartilhando o processo decisório, o proprietário ainda domina a empresa de forma centralizada.

3.2.6 Contextualização da empresa F

A empresa F pertence ao ramo industrial, tendo como atividade operacional principal a industrialização de fios de algodão e fibras sintéticas. É uma Sociedade Anônima de Capital Fechado, tendo seu capital social composto pela participação de 4 (quatro) cooperativas, cada uma com participação de 25% do capital social. Suas atividades iniciaram-se no ano de 1986.

Esta empresa foi criada para industrializar subprodutos descartados pelas suas empresas acionistas. No início a empresa tinha suas atividades centradas na industrialização de fios de barbantes para tapetes e fios para a tecelagem plana (tecidos para camisas, calças, lençóis); naquele período a empresa chegou a ter 350 (trezentos e cinquenta) funcionários.

Após períodos de consecutivos prejuízos os dirigentes da empresa decide por ampliar seus produtos e modernizar seu complexo produtivo, adquirindo novas máquinas industriais (automatizadas), com isso passou a produzir também fios para malharias circulares (camisetas, moletons) e malharia retilínea (fios coloridos para roupa feminina). As novas máquinas, aliadas a mudança na linha produtiva proporcionou uma redução em seu quadro de funcionários, atualmente tem 210 (duzentos e dez) funcionários trabalhando em 3 (três) turnos de 8 (oito) horas.

Seu organograma apresenta a seguinte estrutura: Diretor Geral: é um cargo político e de confiança de uma das empresas acionistas; Vice Diretor, representa pessoa de confiança de outra empresa acionista; e duas gerências principais: Industrial/Comercial, exercida por engenheiro industrial, e Administrativa/Financeira, exercida pelo contador.

A entrevista com o Diretor Geral revelou que no início das operações a empresa possuía contabilidade própria; porém, as informações geradas concentravam-se em atendimento principalmente de usuário externo (o governo) com os recolhimento dos tributos. Em 1994 a diretoria da empresa resolveu terceirizá-la, com o objetivo exclusivo de reduzir custos. Segundo ele, nessa época dominava uma febre de terceirizações, e como da contabilidade solicitavam-se apenas informações para fins fiscais, ela foi transferida então para terceiros.

Em 2001 a empresa novamente faz a transição da contabilidade terceirizada para a contabilidade própria, esta decisão foi influenciada pela necessidade da empresa em ter informações oportunas e diferenciada. Segundo o Diretor Geral isso era preciso “diante do novo contexto econômico que o Brasil vive, é preciso conhecer exatamente o quanto se gasta para produzir nossos produtos”.

3.2.6.1 Relatórios de controle formais antes da transição

Em se tratando de uma Sociedade Anônima de capital fechado, a empresa F é obrigada a elaborar e publicar as demonstrações contábeis exigidas pela lei 6.404/76 (Lei das S/As), ou seja, balanço patrimonial (BP), demonstração de resultado do exercício (DRE), demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL) ou demonstração dos lucros e prejuízos acumulados (DLPA), demonstração das origens e aplicações de recursos (DOAR) e as notas explicativas. Além disso, a empresa por força de seu estatuto sofre anualmente auditoria externa. Suas demonstrações contábeis são publicadas em jornais locais de grande circulação e no diário oficial da união.

As questões 2.6, 2.7 e 2.8 revelaram os relatórios formais que a contabilidade terceirizada fornecia para a empresa, conforme quadro 43.

QUADRO 43
Relatórios fornecidos pela contabilidade terceirizada
Empresa F

RELATÓRIOS	USUARIOS	FUNÇÃO
-Balancete de verificação	Acionistas	Acompanhar totais das contas registradas com saldos devedores e credores no período
-Balanço Patrimonial (BP) e as respectivas notas explicativas	Governo, acionistas, fornecedores, agentes financeiros e coligadas.	Apresentar a variação ocorrida no patrimônio da empresa em determinado período, além de elementos para análise diversas de endividamento, estrutura de capital, capacidade de pagamento.
-Demonstração de resultado do exercício (DRE)	Acionistas e gerentes	Apresentar o resultado econômico da empresa em determinado período, apurado pelo regime de competência.
-Demonstração das origens e aplicações de recursos (DOAR)	Acionistas e gerentes	Apresenta as fontes de origens de recursos da empresa (de terceiros, dos acionistas e da atividade).
-Demonstração da mutações do patrimônio líquido (DMPL)	Acionistas e gerentes	Apresenta as mutações ocorridas no patrimônio da empresa em determinado período.
Controle anual de estoque	Gerentes	Acompanhamento do fechamento do inventário final de estoque do período
-Livros de apuração fiscal de tributos	Governo	Atendimento das exigências fiscais, quanto aos tributos devidos

Os relatórios apresentados no quadro 43 são de fundamental importância para o processo decisório, a preocupação porém, está na oportunidade de sua geração. Observou-se que embora o conjunto completo das demonstrações fosse fornecido pela contabilidade terceirizada, o mesmo não vinha acompanhado de qualquer análise econômica/financeira e patrimonial adicional.

Por força de seu estatuto as demonstrações contábeis anualmente são apresentadas em assembléia aos representantes legais das empresas acionistas, que decidiam inclusive o destino das eventuais sobras de recursos.

3.2.6.2 Relatórios de controle formais após a transição

Na questão 1.3 do questionário foi perguntado ao diretor geral em que momento e condições a empresa passou de uma contabilidade terceirizada para uma contabilidade própria. Ele fez depoimento informando que de 1986 (ano de fundação) até o ano 2000 a empresa sobreviveu sem conhecer com exatidão seu custo de produção. Evidentemente, havia

uma noção do custo, e com base nesta noção e também com base no mercado era estabelecido o preço de venda.

Durante esse período a empresa não fez sequer um orçamento de venda, orçamento de compra e planejamento geral. A contabilidade terceirizada gerava relatórios para atender às necessidades estatutárias e legais. Não que isso não fosse relevante, mas atendia apenas parcialmente às necessidades de informação da empresa. E foi neste cenário que em março de 2001 a Gerência Administrativa/Financeira, com aprovação da Diretoria, decidiu trazer a contabilidade terceirizada para uma contabilidade própria. Imediatamente iniciou-se o processo para integração da contabilidade com os demais departamentos da empresa. A razão principal que levou a esta transição foi a necessidade de informações oportunas e confiáveis e de acordo com a necessidade decisória. Com a contabilidade terceirizada havia uma segregação do sistema de informação da empresa, várias tarefas de alimentação do sistema eram repetidas.

Paralelamente à terceirização, que fornecia relatórios referentes à parte fiscal, a empresa internamente criou vários relatórios de controles financeiros e administrativos, o que supria parcialmente o controle interno. A parte produtiva por exemplo ainda hoje encontra-se isolada das demais e seus controles formais ainda estão sendo criados, desenvolvidos e integrados aos demais.

A empresa tem como meta de desempenho a conquista de novos mercados e conseqüentemente o aumento das vendas. Por isso a reorganização, controle e planejamento da produção é muito importante. O primeiro passo foi dado, que é a exploração de outros tipos de mercado e produtos, como as fibras sintéticas. Atualmente a produção está organizada em linhas e lotes de produção.

O processo de transição ocorreu muito recentemente; mas considerando-se que a empresa estava paralelamente criando controles formais internos, o processo de controle formal encontra-se de certa forma estruturado e apresenta, conforme quadros 44, 45, 46, 47 e 48, os seguintes relatórios:

QUADRO 44**Resumo dos relatórios de controles formais da gerência industrial/Comercial
Empresa F – Contabilidade própria**

RELATÓRIOS	USUÁRIOS	FUNÇÃO
<ul style="list-style-type: none"> -Relatório geral de estoques -Programação de compras -Relatórios de vendas por cliente e por produto -Relatório de pedidos embarcados e a embarcar -Relatório de romaneios autorizados -Relatório de entradas e saídas de produtos -Relatório mensal de circulação de produtos acabados -Inventário físico e financeiro -Inventário de produtos acabados em estoque -Relação de fornecedores de produtos cotados e a cotar 	Diretor geral, gerente industrial e gerente administrativo financeiro.	Os relatórios de vendas e compras são fundamentais para o processo de gerenciamento da empresa. Sua função é mostrar a empresa a evolução das vendas da empresa período a período, proporcionando condições de análise de caráter preditivo. São esses relatórios que irão iluminar toda a programação de produção da empresa.

QUADRO 45**Resumo dos relatórios de controles formais da gerência administrativa/financeira
(controles contábeis)****Empresa F – Contabilidade própria**

RELATÓRIOS	USUÁRIOS	FUNÇÃO
<ul style="list-style-type: none"> -Balanço Patrimonial -Demonstração de resultado do exercício -Demonstração das origens e aplicações de recursos -Demonstração das mutações do patrimônio líquido -Notas explicativas dos elementos patrimoniais -Balancete de verificação -Controle de estoque (custo médio) -Relatório de controle patrimonial -Relatório geral de depreciação 	Governo, empresas controladoras, diretor geral, contador, gerentes industrial, gerente administrativo financeiro, agentes financiadores e fornecedores.	Os relatórios de controles contábeis têm a função de apresentar estruturado os registros das transações da empresa, conseqüentemente demonstram a variação ocorrida no patrimônio da empresa, bem como o resultado econômico obtido pela empresa em determinado momento.

QUADRO 46**Resumo dos relatórios de controles formais da gerência administrativa/financeira
(controles financeiros)****Empresa F – Contabilidade própria**

RELATÓRIOS	USUÁRIOS	FUNÇÃO
-Demonstração do fluxo de caixa -Programação Financeira de pagamentos -Movimento do caixa -Controle de cheques emitidos -Conciliação bancária -Contas a receber aberto p/ vencimento e por cliente -Títulos ao portador em carteira -Controle dos 30 maiores devedores -Relatórios de comissões liberadas -Relatório de comissões bloqueadas -Relatório de duplicatas de terceiros -Relatório de contas a pagar por vencimento. -Relatório de fornecedores	Diretor geral e gerente administrativo financeiro	Os relatórios financeiros têm a função de controlar toda a movimentação de pagamentos e recebimentos da empresa; inclusive demonstram pagamentos e recebimentos futuros.

QUADRO 47**Resumo dos relatórios de controles formais da gerência administrativa/financeira e
gerência industrial/comercial (controles de recursos humanos e produção)****Empresa F – Contabilidade própria**

RELATÓRIOS	USUÁRIOS	FUNÇÃO
-Demonstração do faturamento realizado -Demonstração gerencial do resultado -Orçamentos de compras -Orçamento de vendas -Relatórios com gastos gerais de manutenção -Planejamento tributário -Relatórios com gastos de manutenção do ativo imobilizado -Relatório de apuração de custos total da produção -Relatório com gastos de mão-de-obra -Relatório com gastos de matéria-prima -Relatório com gastos fixos -Cálculo da margem de contribuição por produto -Relatório com preços e vendas -Resumo da folha de pagamento -Controle de provisão de férias e 13º salário -Relação de cargos e salários	Diretor geral, gerente industrial, gerente administrativo financeiro e contador	Os relatórios da administração demonstram ao tomador de decisão os gastos gerais incorridos da empresa (custos e despesas). Em função deles é traçada toda atividade operacional da empresa. Os relatórios referentes aos recursos humanos permitem o controle dos gastos com mão-de-obra e pessoal administrativo.

QUADRO 48
Resumo dos relatórios de controles formais da gerência industrial/comercial
(controles de produção)
Empresa F – Contabilidade própria

RELATÓRIO	USUARIO	FUNÇÃO
-Planejamento de produção -Demonstração da margem de contribuição por produto -Gráfico do ponto de equilíbrio contábil-mix -Gráfico do ponto de equilíbrio financeiro- mix -Tabela do ponto de equilíbrio contábil -mix -Tabela do ponto de equilíbrio financeiro – mix -Relatório acumulado das margens de contribuição mensal e anual	Diretor geral, gerente de produção e gerente administrativo/financeiro	Estes relatórios são fundamentais para o gerenciamento da empresa. Permite a análise de quais são os produtos que mais contribuem para a obtenção do resultado da empresa, proporcionando assim condições de a empresa decidir o que produzir.

Ao observar os diversos relatórios de controle formais existentes na empresa, verifica-se a preocupação com a gestão do negócio como um todo. A somatória dos relatórios das duas gerências forma um cerco em toda a atividade operacional da empresa, porém é preciso que esses diversos relatórios sejam emitidos oportunamente e que análises complementares sejam feitas para que as informações neles contidas sejam claras e atendam às necessidades do processo decisório, transformando-se assim em conhecimento agregado.

Diante das características apresentadas da empresa F, entende-se que a mesma esteja identificada, segundo o modelo de ciclo de vida de ADIZES (1993), com a fase final da *adolescência*. Esta classificação fundamenta-se em sua autonomia administrativa, que é exercida por uma administração profissional. Além disso, a empresa passa por reformulações, principalmente em seu processo produtivo.

Quanto ao modelo gerencial de MOUNT ZINGER & FORSYTH (1993), a empresa está na fase da administração profissional, fato que se dá em decorrência de sua própria formação societária.

3.3 ANÁLISE GERAL DOS RESULTADOS OBTIDOS NOS ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE

Para a obtenção dos dados junto aos escritórios, utilizou-se a entrevista semi-estruturada, com aplicação de questionário (anexo). O objetivo de se aplicar um questionário com questões específicas aos escritórios de contabilidade foi buscar sua visão do processo de

transição. O questionário foi aplicado em quatro escritórios e foi respondido por seus proprietários.

Resumidamente o questionário revelou os seguintes dados, conforme quadro 49.

QUADRO 49

Resumo geral dos dados coletados nos escritórios de contabilidade pesquisados

DADOS OBTIDOS	ESCRITÓRIO A	ESCRITÓRIO B	ESCRITÓRIO C	ESCRITÓRIO D
Quantidade de clientes que passaram p/ contabilidade própria	Seis	Três	Hum (parcialmente)	Nenhum
Frequência de contatos mantidos pelo escritório com a empresa	Semanal	Semanal	Semanal	Semanal
Quem do escritório mantinha na maioria das vezes o contato com a empresa	<i>Office-boy</i>	<i>Office-boy</i>	<i>Office-Boy</i> e o contador	<i>Office-boy</i>
Assunto tratado nesses contatos	Entrega de documentos e guias de recolhimento, visita de orientação	Entrega de documentos e guias de recolhimento	Entrega de guias recolhimento, folha de pagamento e visita de orientações	Entrega de guias de recolhimento e visita de orientações
Como era considerado o relacionamento entre escritório e empresa	Ótimo	Ótimo	Bom	Ótimo
Que tipo de informação o escritório fornecia para a empresa	Estritamente de caráter fiscal	Maioria de caráter fiscal com algumas exceções	Estritamente de caráter fiscal	Maioria de caráter fiscal
Se ao apresentar as demonstrações contábeis (Balanço e Demonstração Resultado) às empresas eram explicadas as variações ocorridas.	Sim	Sim	Não, as informações contidas nas demonstrações muitas vezes não refletem a realidade da empresa	Somente quando o empresário solicita
Qual o motivo que levou as empresas a passarem para contabilidade própria	Redução de despesas	Falta de atendimento especial por parte do escritório	Maior controle e gerência de recursos além da otimização da relação custo-benefício	Não respondeu
Se a perda do cliente mudou a forma de tratamento e o tipo de informação fornecido ao cliente	Não, o escritório não fornece informação de caráter gerencial.	Sim, passamos em alguns casos a dar atendimento personalizado e algumas orientações.	Não	Não respondeu
Se o escritório ainda mantém algum contato com esses clientes	Sim	Sim	Sim	Não respondeu
Que tipo de contato	Fornecer esporadicamente assessoria fiscal	Fornecer assessoria gerencial	Apenas de maneira informal	Não respondeu

Observou-se que os escritórios estão estruturados organizacionalmente por divisão de tarefas como: funcionários responsáveis pela escrita fiscal, pela folha de pagamento, pela abertura de empresas, por cálculos de tributos e contabilização. Desta forma todos os funcionários são responsáveis por todas as empresas.

O quadro 49 mostra que dos quatro escritórios entrevistados apenas dois tiveram a saída de vários clientes em função da transição para uma contabilidade própria. O escritório C, por conseguinte, teve apenas a transferência parcial dos serviços prestados, e houve a transferência apenas do departamento pessoal. O quadro mostra ainda que as informações que os escritórios forneciam para a empresa eram na sua grande maioria de caráter fiscal, atendendo principalmente à parte de cálculo e recolhimento de tributos.

Ao analisar a frequência de contatos mantidos entre escritório e empresa percebem-se contatos frequentes, porém na maioria são para entrega de guias de recolhimentos e documentos, feita pelo *office-boy* do escritório. As visitas para orientações específicas e personalizadas são raras.

A resposta obtida à questão 5 do questionário aplicado ao escritório de contabilidade D revela que algumas visitas de orientações específicas são efetuadas para a empresa com o objetivo de esclarecer dúvidas de cálculos de tributos, acompanhamento do faturamento, orientações quanto à emissão de notas fiscais, quanto à separação dos gastos da pessoa física e da pessoa jurídica, principalmente no início da atividade da empresa. Nos demais escritórios as visitas de orientação também acontecem, mas com menos frequência.

Observa-se que os relatórios fornecidos pelos escritórios de contabilidade às empresas contêm informações valiosas sobre a situação econômica e patrimonial da empresa, porém algumas análises devem ser feitas. A resposta obtida à questão 2.4 revelou que tais análises não eram feitas, desta forma sua utilização restringia-se ao atendimento das exigências fiscais. Outro ponto a ser considerado é a oportunidade com que estes relatórios eram gerados: muitas vezes eram fornecidos meses após a ocorrência do fato, perdendo assim sua relevância. Uma consideração relevante observada à resposta da questão 9 respondida pelo escritório C é que para o empresário não interessa saber a variação ocorrida em seu patrimônio apresentada nos relatórios fornecidos pelo escritório, porque geralmente estes não refletem a real situação da empresa.

Quanto aos motivos que levam as empresas a passarem para uma contabilidade própria, a resposta obtida a questão 11 mostrou o seguinte, conforme quadro 50:

QUADRO 50

Motivos que levaram as empresas a transição pela visão dos escritórios de contabilidade

MOTIVOS DA TRANSIÇÃO	
Escritório A	-Redução de despesas -Expansão da necessidade da contabilidade personalizada
Escritório B	-Falta de atendimento personalizado pelos escritórios - As informações prestadas pelos escritórios não atendem todas as necessidades do empresário.
Escritório C	- Maior necessidade de controle formal -Otimização da relação custo-benefício no setor contábil
Escritório D	-O escritório só trabalha com micro e pequenas empresas e não teve nenhuma empresa que passou para uma contabilidade própria, assim entendemos que só as médias e grandes empresas precisam ter uma contabilidade própria.

No quadro 50 foram expostos os apontamentos feitos pelos escritórios sobre os motivos que levam pequenas empresas a transitarem de uma contabilidade terceirizada para uma contabilidade própria. O que se percebe de forma geral é que, diante do crescimento das empresas, as necessidades de informação se tornam maiores e estas começam a ser requeridas oportunamente. Além disso, as empresas começam a querer atendimento personalizado e os escritórios não estão preparados para tal atendimento, uma vez que possuem um grande número de clientes.

3.4 CONSIDERAÇÕES GERAIS

Depois de apresentados os dados coletados e suas respectivas análises, podem-se fazer algumas considerações gerais acerca dos resultados obtidos. Observou-se que quando uma pequena empresa em crescimento está com sua contabilidade terceirizada, ocorre a fragmentação do sistema de informação, de tal forma que as informações geradas pela contabilidade terceirizada prestam-se principalmente (mas não exclusivamente) ao atendimento das exigências fiscais, uma vez que as informações da contabilidade não ficam integradas com os demais departamentos da empresas.

Com isso os usuários internos começam a tratar de suas próprias necessidades de informação, o que nem sempre estão aptos a fazer de forma adequada. Esta é certamente uma das razões da elevada taxa de mortalidade registrada nos primeiros anos de vida das pequenas empresas, conforme apresentado na revisão da literatura.

Especificamente quanto às empresas pesquisadas, pode-se afirmar que as mesmas passaram por esse processo de transição na busca de maiores controles e conhecimento pleno

de suas atividades operacionais. Seus dirigentes sabem que isso é preciso para que elas permaneçam gerando riquezas continuamente. A decisão de passarem de uma contabilidade terceirizada para uma contabilidade própria já mostra que eles estão no caminho certo. A resposta obtida na questão 3.8 do questionário confirma esta afirmação, pois a resposta revelou que 100% das empresas pesquisadas estão satisfeitas com os benefícios gerados pela contabilidade própria e que a transição valeu a pena.

Considerando que há grande relação entre o processo de transição e a mudança de ciclo de vida, apresenta-se a seguir, no quadro 51, um resumo das fases do ciclo de vida em que se encontram as empresas pesquisadas, após o processo de transição segundo modelo de ADIZES (1993) e MOUNT ZINGER & FORSYTH (1993), e os motivos que as levaram à transição.

A classificação fundamenta-se no quadro de referência criado no segundo capítulo, de acordo com as características apresentadas pelas empresas estudadas, e os motivos foram obtidos nas respostas à questão 3.2 do questionário aplicado às empresas pesquisadas.

QUADRO 51

Ciclo de vida das empresas pesquisadas após a transição

	Empresa A	Empresa B	Empresa C	Empresa D	Empresa E	Empresa F
Ano de fundação	1984	1989	1987	1976	1993	1986
Ano da transição	1992	1999	1998	2000	1999	2001
Tempo para a transição	8 anos	10 anos	11 anos	24 anos	6 anos	15 anos*
Fase do ciclo de vida segundo modelo de ADIZES	Adolescência	Adolescência	Toca- toca	Adolescência	Toca- toca	Adolescência
Fase do ciclo de vida segundo modelo de MOUNT & FORSYTH	Transição para administração profissional;	Administrada pelo proprietário	Administrada pelo proprietário	Administração profissional	Administrada pelo proprietário	Administração profissional
Motivos que levaram à transição	Exigência da indústria fabricante de seus produtos e oportunidade da informação	Necessidade de informações confiáveis e oportunas	Em função do crescimento da empresa surgiu a necessidade de maiores controles formais	Necessidades de informações de caráter gerencial.	Com o crescimento da empresa surgiu a necessidade de informações gerenciais	Necessidade de informações oportunas e expansão de seus controles formais.

Pode-se perceber que os motivos que impulsionaram as pequenas empresas à transição estão muito próximos, a busca por informações gerenciais é unânime. Quanto à fase do ciclo de vida em que as pequenas empresas pesquisadas se encontram após a transição, vai, segundo o modelo de ADIZES, até a fase adolescência.

Especificamente quanto ao prazo de transição da empresa F(*) de 15 (quinze anos) deve-se observar que a mesma neste período passou por dois processos de transição já decorrido anteriormente.

4 CONCLUSÕES/RECOMENDAÇÕES

Este capítulo tem como objetivo concluir o trabalho de identificação e avaliação das condições que levaram pequenas empresas a promoverem a transição da contabilidade terceirizada para a contabilidade própria de gestão. Enfatiza que, tratando-se de estudo de casos, não se devem generalizar os resultados e as conclusões, mesmo entendendo-se que os fatos pesquisados também podem ocorrer em outras pequenas empresas com as características das pesquisadas.

4.1. CONCLUSÕES GERAIS

Este estudo focalizou o momento e condições em que, seis pequenas empresas intencionalmente selecionadas promoveram a transição da contabilidade terceirizada para a contabilidade própria de gestão. A opção pelo segmento de pequenas empresas justifica-se por ser nelas que ocorre este processo de transição. Além disso, as pequenas empresas sem dúvida exercem papel de relevância fundamental na vida econômica de um país. Por outro lado, a terceirização da contabilidade em pequenas empresas apresenta-se como um processo natural, principalmente, pela redução de custos.

Conclui-se que, embora as empresas pesquisadas possuam características diferentes como atividade operacional, estrutura organizacional, processo de gestão, mercado de atuação, produtos e composição dos relatórios formais, os motivos que as levaram à passagem da contabilidade terceirizada para a contabilidade própria de gestão são praticamente os mesmos. Como requer o objetivo desta pesquisa, foram identificados os motivos que levaram à transição. A busca da melhoria da gestão empresarial, fundamentada em controles mais eficientes, com informações de caráter gerencial, confiáveis e oportunas, revelou-se como um dos principais motivos.

Diante do contexto econômico competitivo atual é fundamental o aprimoramento das técnicas de controle e a avaliação das informações geradas, para que tragam benefício à gestão da pequena empresa. A sobrevivência em ambiente competitivo exige também da pequena empresa,

ter pleno conhecimento da atividade que exerce, assim como decifrar as influências que os sistemas externos exercem sobre as potencialidades e fraquezas das empresas. O controle através do planejamento estratégico, tático e operacional se torna ferramenta essencial. É preciso que as pequenas empresas utilizem melhor a capacidade da contabilidade em gerar informações para o usuário interno, além de continuamente buscar a realimentação do processo e o gerenciamento das informações constituindo, assim, um processo de retroalimentação constante e dinâmico.

Os resultados obtidos indicaram ainda que existe uma relação direta entre a transição da contabilidade terceirizada para a contabilidade própria e a mudança no ciclo de vida dessas empresas. Constatou-se, nos casos estudados, que à medida que houve expansão nos negócios, surgiu a necessidade de controles formais internos mais oportunos. Não era mais possível que o proprietário controlasse os diversos departamentos da empresa visual e intuitivamente.

Assim, o momento e as condições de transição coincidiram com a mudança de seu ciclo de vida. Observou-se que 100% (cem por cento) das empresas estudadas passaram da primeira etapa do ciclo de vida (segundo modelo de ADIZES, na infância) para a segunda ou até para a terceira fase do ciclo de vida (segundo modelo de ADIZES, na fase do toca-toca e fase da adolescência). Esta afirmação fundamenta-se nas características das empresas apresentadas no terceiro capítulo.

4.1.1 Conclusões antes da transição (primeira fase do ciclo de vida)

A pesquisa revelou nas empresas pesquisadas que a contabilidade terceirizada atendia às necessidades de informações das empresas através de controles formais, apenas em relação às exigências fiscais. A pesquisa demonstrou que 100% (cem por cento) das empresas estudadas recebiam relatórios voltados ao atendimento de um usuário privilegiado (governo), atendendo às necessidades de recolhimento de tributos e encargos sociais. Porém essas informações não eram o suficiente, as empresas passaram a ter necessidade de informações principalmente de caráter gerencial, de toda sua cadeia produtiva, isto na busca de algumas vantagens competitivas, neste mercado globalizado.

A pesquisa revelou também, que os proprietários de escritórios têm conhecimento que de quando uma empresa está em expansão, ela necessita de informações diferenciadas. Mas mesmo assim eles não vislumbram a possibilidade de ampliar seus serviços e investir no fornecimento de informações de caráter gerencial a seus clientes. Dos escritórios de contabilidade pesquisados, apenas um mostrou interesse em começar a planejar a formação de uma equipe de funcionários para o atendimento personalizado e fornecimento de informações de caráter gerencial. Nos demais, a prática é apenas prestar informações de caráter fiscal.

4.1.2 Conclusões após a transição (segunda e terceira fases do ciclo de vida)

Conclui-se que o momento ideal para que ocorra a transição da contabilidade terceirizada para a contabilidade própria é aquele em que a empresa muda de fase em seu ciclo de vida diante da expansão de seus negócios. A contabilidade terceirizada, alheia a essa expansão e conseqüentemente às novas necessidade de informação da empresa, não amplia seus serviços e continua fornecendo apenas informações de caráter fiscal. A decisão da transição ocorre no momento em que o empresário solicita da contabilidade terceirizada, informações em relatórios formais diferenciados daqueles impostos pela legislação, porém não é atendido, e o empresário perde então oportunidade de bons negócios.

Após a decisão da transição, percebeu-se que as empresas passaram a criar um sistema formal de informações. Nesse sistema os relatórios de controle financeiro, contábil e administrativo e conseqüentemente o sistema de informação, evoluíram significativamente. Esta afirmação está fundamentada na comparação entre o quadro de referência de relatórios formais apresentado no segundo capítulo e nos relatórios gerenciais apresentados no terceiro capítulo existentes nas empresas. Verifica-se que os relatórios formais criados internamente após a transição demonstram uma evolução em seus ciclos de vida, com pequenas diferenças nas fases entre as empresas estudadas.

Constatou-se ainda que os relatórios financeiros são a preocupação primeira das empresas, pois se encontram nas necessidades prioritárias do tomador de decisão. Observou-se que antes de ocorrerem as transições já haviam sido criados os controles financeiros. Por outro lado, notou-se que os relatórios de controle de custos são os últimos a serem criados. Em nenhuma empresa foi visualizado um controle total de custos para subsidiar o processo decisório interno; observou-se apenas um controle dos gastos fixos e gastos diretos com a matéria-prima e a mão-de-obra de forma individualizada, sem a formalização de apuração de resultado utilizando o custeio variável ou outro método de custeio voltado ao usuário interno. O custeio por absorção é o método de custeio utilizado pelas empresas para a formação do custo total.

Quanto à integração do sistema de informação, utilizando-se da Tecnologia da Informação, 50% (cinquenta por cento) das empresas estudadas estão com seus sistemas integrados, não havendo, portanto, a repetição de tarefas. Porém em 4 (quatro) das empresas estudadas, talvez em função de a transição ter acontecido recentemente, não se constatou o uso da informação da contabilidade própria que atenda em nível estratégico, apenas em duas empresas encontraram-se relatórios com planejamento de longo prazo.

Conclui-se, daí, que a partir do momento em que os serviços contábeis fornecidos pelos escritórios de contabilidade não atendem às novas necessidades das empresas com informações seguras e confiáveis, se faz necessário que ocorra a transição da contabilidade terceirizada para a contabilidade própria.

Por outro lado, percebe-se que o caminho para a valorização ainda maior da classe contábil como um todo, passa também pela valorização do prestador de serviços contábeis terceirizados. Tal valorização será muita favorecida a partir do momento em que a contabilidade terceirizada começar a exercer de forma adequada seu papel de redutora de incertezas no processo de tomada de decisão. Para que isso ocorra é preciso que se atenda não somente o usuário externo, mas também, e principalmente, o interno, com informações revestidas de pertinência, utilidade, confiabilidade e aplicabilidade.

4.2 RECOMENDAÇÕES PARA NOVAS PESQUISAS

- É preciso ampliar o universo de pesquisa, como também avaliar os motivos da transição, utilizando-se outras variáveis que possam impactar o processo de controle de gestão das pequenas empresas.
- Também se faz necessário ampliar o universo de pesquisa no que se refere ao número de escritórios de contabilidade, delimitando-os pelo número de clientes que os mesmos possuem.
- Através do estudo de casos múltiplos podem-se analisar o momento e as condições de transição da contabilidade terceirizada para a contabilidade própria de gestão em empresas de um mesmo segmento de mercado, ou seja, da mesma atividade operacional.
- É preciso também conhecer se a melhoria da qualidade da informação gerada se dá pelo aprimoramento dos recursos humanos disponíveis, ou pela utilização de tecnologias de informação mais evoluídas.
- Além disso, é preciso avaliar se a criação dos relatórios formais após a transição realmente agregou benefícios para o processo decisório das empresas pesquisadas, bem como avaliar o seu custo-benefício.
- Também se faz necessário avaliar os reflexos da abertura da economia nas pequenas empresas.

Enfim o desenvolvimento desta pesquisa reforça a idéia de quanto é importante o papel da contabilidade como geradora de informações para a sociedade como um todo. Não há como negar sua importância para o processo de geração de riquezas das empresas. No caso específico das pequenas empresas, é preciso que o empresário conheça melhor e explore as informações que um bom sistema contábil pode lhe oferecer.

Por outro lado, é preciso uma mudança de paradigmas por parte dos prestadores de serviços contábeis terceirizados. A necessidade de verificação constante das reais necessidades de informações das pequenas empresas é uma realidade e os contadores precisam agir neste novo contexto econômico como consultores de negócios e não como burocratas legalistas.

Da análise levada a efeito infere-se que de modo geral os objetivos geral e específicos desta pesquisa foram alcançados, assim como as perguntas formuladas foram respondidas. Entretanto, cabe ressaltar que não se teve a pretensão de esgotar o assunto abordado, mas acredita-se que o trabalho servirá como referência para novas pesquisas, e poderá levar a reflexões acerca de um conjunto de questões relevantes relacionadas aos motivos e condições que induzem pequenas empresas à transição da contabilidade terceirizada para a contabilidade própria de gestão. Ressalte-se sempre que a contabilidade como ciência social aplicada deve atender de forma satisfatória a todos os seus usuários, tanto internos quanto externos.

REFERÊNCIAS

ABRANTES, José Serafim. **Ajudando a Construir uma Sociedade mais Justa**. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, Ano XXIX nº 122 março/abril 2000.

ACKOFF, Russel L. **Planejamento empresarial**; Tradução FREITAS, Marco T. de. Rio de Janeiro, LTC Livros Técnicos e Científicos Editora S/A, 1983.

ADIZES, Ichak . **Os ciclos de vida das organizações: Como e por que as empresas crescem e morrem e o que fazer a respeito**. Tradução de Malferrari Carlos A.; supervisão técnica VALDESUSO Carlos. São Paulo: Pioneira, 1993.

ALMEIDA, Martinho I. Ribeiro. **Desenvolvimento de um modelo de planejamento estratégico para grupos de pequenas empresas**. Tese Doutorado em Administração – FEA/USP. São Paulo, 1994.

ARANTES, Nélcio. **Sistemas de Gestão Empresarial: Conceitos permanentes na administração de empresas**. São Paulo: Atlas, 1998.

BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da Informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. São Paulo: Atlas, 1998.

_____, et.al. **O papel do sistema de informações na terceirização de atividades ou áreas da empresa**. Revista Enfoque – Reflexão Contábil. Maringá v13. n.13 jul/dez. 1996.

BIO, Sérgio Rodrigues. **Sistemas de Informações: um enfoque gerencial**. São Paulo: Atlas, 1987.

BISCA MIGUEL, Marco Antonio. **Exercício da profissão contábil x usuários da informação**. Revista Enfoque – Reflexão Contábil. Maringá, v.13 n.13, p.27-34. Jul/dez 1996.

BOISVERT, Hugues. **Contabilidade por Atividades – Contabilidade de Gestão: Práticas avançadas**. Tradução Antônio Diomário de Queiroz. São Paulo: Atlas, 1999.

BORTOLI NETO, Adelino De. **Tipologia de problemas das pequenas e médias empresas**. Dissertação de Mestrado. São Paulo, 1980.

BORINELLI, Márcio Luiz. **A Identificação do Ciclo de Vida das Pequenas Empresas através das Demonstrações Contábeis**. Dissertação de Mestrado UFSC. Florianópolis, 1998.

BRASIL, Haroldo Guimarães. **A empresa e a estratégia da terceirização**. RAE – Revista de Administração de Empresas, São Paulo, v.33, n.2, p.6-11, mar/abr.1993.

BRUYNE, Paul de & HERMAN, Jaques. **Dinâmica da Pesquisa em Ciências Sociais**. São Paulo, 1977.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração – Teoria, Processo e Prática**. Mc-Graw. São Paulo, 1987.

_____, **Vamos abrir um novo negócio?** São Paulo: Makron Books, 1995.

CONSELHO REGIONAL CONTABILIDADE DE SÃO PAULO. **Uma visão crítica e o caminho para o futuro**. São Paulo, 1990.

COELHO NETO, Pedro. **Micros e pequenas empresas: manual de procedimentos contábeis**. Brasília: SEBRAE, 1997.

DAVENPORT, Thomas H. **Ecologia da Informação: porque só a tecnologia não basta para o sucesso na era da informação**. São Paulo: Futura, 1998.

DEITOS, M. L. de Souza. **A contabilidade vista sob o ângulo: A visão do Empresário**. Monografia de Especialização FUNIOESTE Cascavel, 1991.

DEMO, Pedro. **Metodologia científica em ciências sociais**. São Paulo: Atlas: Atlas, 1981.

FAVERO, Hamilton Luiz, et al. **Contabilidade: Teoria e Prática v. 1**, São Paulo: Atlas, 1995.

_____, et.al. **Análise da qualidade dos serviços contábeis prestados pelos escritórios de contabilidade**. Revista Enfoque – Reflexão Contábil. Maringá, v.9 n.9 jul/dez. 1994, p.21/32.

FIPECAFI, **Ética Geral e Profissional em Contabilidade**. Coordenador Lázaro Plácido Lisboa. São Paulo: Atlas, 1996.

_____, **Manual das Sociedades por Ações**. São Paulo: Atlas, 1998.

FRANCO, Hilário. **Estrutura, Análise e Interpretação de Balanços**. São Paulo: Atlas, 1986.

GALLO, Luiz Carlos. **A Contabilidade gerencial nos escritórios de Contabilidade de Maringá**. Monografia de Especialização UEM. Maringá, 1994.

GARCIA, C. P. **Ética e Globalização**. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, v.28 nº118. Julho/agosto, 1999.

GARCIA, João Carlos Castilho. **Sistema de Franquia para empresas de Contabilidade**. Dissertação de Mestrado, FEA/USP, São Paulo, 1997.

GATTI, Ivan Carlos. **Contabilização**. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, v. 27, nº 109, jan/fev. 1998.

GIL, Antônio de Loureiro. **Sistemas de Informação Contábil/Financeiros**. São Paulo: Atlas, 1995.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1995.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1996.

GIMENEZ, Fernando A. Prado, **O Estrategista na Pequena Empresa**. Maringá, 1ª edição, 2000.

GIOSA, Lívio Antonio. **Terceirização: uma abordagem Estratégica**. São Paulo: Ed. Pioneira, 1997.

GUERREIRO, Reinaldo . **Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Econômica: Uma Contribuição a Teoria da Comunicação da Contabilidade**. São Paulo, Tese de Doutorado em Contabilidade. FEA/USP, 1989.

_____, **Um Modelo de Sistema de Informação Contábil para Mensuração do Desempenho Econômico das Atividades Empresariais**. São Paulo. Cadernos de Estudos FIPECAFI/USP 1995.

GOULART JUNIOR, Rogério. **Custeio e Precificação no ciclo de vida das empresas**. Dissertação de Mestrado UFSC, Florianópolis, 2000.

GOMES, Josir Simeone & SALAS, Joan M. Amat. **Controle de Gestão- Uma abordagem contextual e organizacional**. São Paulo: Atlas, 1997.

HENDRIKSEN, Eldon S. & BREDER, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade** – Tradução da 5ª edição Americana. Tradutor SANVICENTE, Zoratto Antonio. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, Charles T. **Introdução da Contabilidade Gerencial**. Ed. Prentice Hall do Brasil, Rio de Janeiro, 1986.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1994.

_____, **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 1998.

KASSAI, Silvia. **As Empresas de Pequeno Porte e a Contabilidade**. Dissertação de Mestrado FEA/USP. São Paulo, 1996.

KANITZ, Stephen Charles, **O Brasil que dá certo: o novo ciclo de crescimento 1995-2005**, São Paulo: Makron Books, 1995.

KAUFMANN, Luiz. **Passaporte para o Ano 2000 – como desenvolver e explorar a capacidade empreendedora para crescer com sucesso até o ano 2000**. São Paulo: Makron – Mac Graw Hill, 1990.

LEZANA, Álvaro Guillermo Rojas. **Ciclo de vida das pequenas empresas**. (apostila) Florianópolis: UFSC, 1996.

_____; e LANZA, Nébel del Socorro A. **A personalidade do empreendedor e seus efeitos no ciclo de vida das empresas**. In. 2º Congresso Internacional de Engenharia Industrial & 16º Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 1996 Anais/ CD-Room.

LEITE, Jaci, **Terceirização em Informática no Brasil**. RAE- Revista de Administração de Empresas, São Paulo, v.37, n.3, p.68-77, jul./set.1997.

LISBOA, Lázaro Plácido. **Ética Geral e Profissional em Contabilidade**. FIPECAFI: São Paulo: Atlas, 1996.

MALUCHE, Maria A. **Modelo de Controle de Gestão para a Pequena Empresa**. Dissertação de mestrado. Florianópolis, 2000.

MARQUES, Antônio Carlos F. **Deterioração organizacional: como detectar e resolver problemas de deterioração e obsolescência organizacional**. São Paulo: Makron Books, 1994.

MARION, José Carlos. **Preparando-se para a profissão do futuro**. Revista CRCPR. Curitiba, nº 120, março 1998.

_____, **Contabilidade Empresarial**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MARCONI, Marina de Andrade & LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragem e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. São Paulo: Atlas, 1982.

MARTINS, Gilberto de A. **Manual para elaboração de monografias**. São Paulo: Atlas, 1994.

MATTAR, Fauze Najib. **Os motivos que levam as pequenas empresas à morte**. Folha de São Paulo, 2 de novembro, 1998.

_____, Fauze Najib. **Pesquisa de Marketing: metodologia e planejamento**. São Paulo: Atlas, 1997.

MORIBE, Ademir M. **Um Estudo do Controle Gerencial: uma abordagem situacional nas cooperativas agropecuárias paranaenses**. Dissertação de Mestrado. PUC/SP, São Paulo, 1997.

NAKAGAWA, Masayuki. **Estudo de Alguns Aspectos de Controladoria que Contribuem para a eficácia gerencial**. Tese de Doutorado. FEA/USP. São Paulo, 1987.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Sistema de Informações Gerenciais**. São Paulo: Atlas, 1992.

OLIVEIRA, Paulo A Fuck de. **Terceirização como estratégia**. Bate Byte, Curitiba, ed. 52, 1996.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica – projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses**. São Paulo: Pioneira, 1999.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Sistemas de Informações Contábeis: fundamentos e análise**. São Paulo: Atlas, 1998.

PINHEIRO, Maurício. **Gestão e Desempenho das Empresas de Pequeno Porte**. Tese de doutorado FEA/USP - São Paulo: 1996.

PORTER, Michael E. **Estratégia Competitiva**. Tradução: BRAGA, Elizabeth M.de Pinho. Rio de Janeiro: Campus, 1991.

RESNIK, Paul **A Bíblia da Pequena Empresa: como iniciar com segurança sua pequena empresa e ser muito bem-sucedido**. – Tradução SANTOS, Maria C. Oliveira. São Paulo: Makron Boods e McGraw-Hill, 1990. Tradução de: The Smail Business Bible – The Make or break factor for survival and sucess.

RICCIO, Edson Luiz. **Uma contribuição ao estudo da Contabilidade como Sistema de Informação**, Tese de Doutorado em Administração FEA/USP. – São Paulo: 1989

RICHARDSON, Roberto J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1985.

RODRIGUES, Marcelo Soncini. **Proposta de Ensino para a Disciplina de Ética Geral e Profissional para o Curso de Ciências Contábeis**. Londrina: 2000. Dissertação de Mestrado.

SEBRAE NACIONAL. Estudos e Pesquisas. 17ª Sondagem conjuntural da micro e pequenas indústrias. <http://www.sebrae.com.br/pesq> – FGV/IBRE/CET. 1996.

SEBRAE, Pesquisa: **Fatores condicionantes e taxa de mortalidade de Empresas**. Brasília: <http://www.sebrae.com.br>. outubro, 1999.

_____, estudos e pesquisas **Indicadores conjunturais da micro e pequena empresa industrial**. Vol.8, nº 90 (outubro 2000) Brasília.

_____, **Como abrir sua empresa: Manual de orientação – passo a passo.** São Paulo 1996.

STAIR, Ralph M. **Princípios de sistemas de Informação – Uma abordagem Gerencial –** Tradução VIEIRA, L.L. Maria e ALENCAR, Dalton C. 2ª ed. São Paulo: LTC S/A, 1998.

SOUZA, Fernando de Jesus. **Contabilidade: Instrumento de Segurança Social contra a corrupção.** Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília nº127 jan/fev 2001.

ANEXO

Florianópolis, junho de 2001

Prezado (a) senhor (a):

Nossa aluna de pós-graduação em Engenharia de Produção e Sistema em nível de mestrado Alice de Fátima Rodrigues está desenvolvendo uma pesquisa de campo de natureza exploratória, sobre os motivos e condições que levaram pequenas empresas a promoverem a transição de uma contabilidade terceirizada para uma contabilidade própria.

Para a realização da pesquisa foram selecionadas aleatoriamente pequenas empresas que passaram por este processo.

O objetivo das informações a serem coletadas é exclusivamente de caráter acadêmico. Pretende-se, com o desenvolvimento desta pesquisa, proporcionar uma contribuição a geração do conhecimento na área de Contabilidade através da metodologia indutiva. A identificação da empresa será mantida em sigilo e a tabulação dos dados será realizada de forma que impedirá qualquer identificação.

Certos de que o (a) Senhor (a) entenderá a importância deste trabalho antecipamos nossos cordiais agradecimentos e informamos que a aplicação do questionário será na forma de entrevista.

Atenciosamente,

Prof. Dr. Antônio Diomário de Queiroz
Orientador

Alice de Fátima Rodrigues
Mestranda

ROTEIRO DA ENTREVISTA

1. CARACTERÍSTICAS GERAIS DA EMPRESA

Atividade Operacional Principal:

Tipo de Sociedade:

1.1) Em que ano se iniciaram as operações da empresa?

1.2) Quantos sócios a empresa possuía no início de suas atividades? E quantos possui atualmente?

1.3) Em que momento e condições a empresa passou de uma contabilidade terceirizada para uma contabilidade própria.?

1.4) Quantos funcionários a empresa tinha antes da mudança e quantos têm atualmente?.

1.5) Houve mudança no organograma da empresa desde sua criação?

() sim () não

1.6) Se houve mudança, ela ocorreu enquanto a empresa tinha contabilidade terceirizada ou ocorreu quando a empresa já possuía a contabilidade própria? (pode ter ocorrido em ambos os períodos)

1.7) Quantos níveis de chefia e gerência existiam e quantos existem atualmente?

1.8) Qual era o faturamento bruto anual em reais da empresa na ocasião da mudança?

1.9) O administrador da empresa no momento de sua criação era:

() Pessoa ou pessoas da família (proprietário)

() Funcionário contratado para administrá-la (não familiar)

() Outros

1.10) Atualmente quem administra a empresa?

() Pessoa ou pessoas da família (proprietário)

() Funcionário contratado para administrá-la (não familiar)

() Outros

1.11) Qual era o segmento de mercado da empresa antes da mudança e qual o atual?

2. DADOS REFERENTES AO RELACIONAMENTO DA EMPRESA COM O ESCRITÓRIO DE CONTABILIDADE ANTES DA MUDANÇA – Primeira etapa do ciclo de vida (infância)

2.1) Como era o relacionamento do administrador com o escritório?

() Ruim () Regular () Bom () Ótimo

2.2) Quantas vezes por mês alguém do escritório visitava a empresa?

() até 2 vezes

() até 5 vezes

() acima de 10 vezes

2.3) O que era tratado nessas visitas?

() Análise e interpretação dos relatórios fornecidos

() Apenas entrega de guias de recolhimento

() Outros – Relacionar.

2.4) O contador do escritório ao apresentar os relatórios explicava as modificações ocorridas no patrimônio da empresa?

() sim () não

2.5) Qual a utilidade das informações prestadas pela contabilidade terceirizada?

() Atendimento das exigências fiscais

() Atendimento das necessidades informacionais relacionados a administração dos recursos humanos.

() Atendimentos das necessidades de informação gerencial

() Informações para fixação de preço de venda

() Outras utilidades, especificar

2.6) Assinale quais as informações geradas pela contabilidade terceirizada que atendiam as necessidades informacionais para a tomada de decisão do controle dos aspectos financeiros?

() Controle de Caixa e Bancos

() Controle de recebimentos e pagamentos

() Apuração Fiscal (PIS, COFINS, IRPJ, ISSQN, Encargos Sociais)

() Folha de pagamento

() Outros (especificar)

2.7) Assinale quais eram as informações prestadas pelo escritório através de relatórios referentes aos controles contábeis. E qual a periodicidade desses relatórios? (1) Diário, (2) Mensal, (3) Semestral, (4) Anual

() Controle dos registros Fiscais (livros de entradas, saídas e de inventário)

() Balancete de verificação - Periodicidade ()

() Balanço Patrimonial – Periodicidade ()

() Controle de estoques – Periodicidade ()

() Contas a pagar – Periodicidade ()

() Contas a receber – Periodicidade ()

() Movimento de caixa ou livro caixa – Periodicidade

- () Conciliação Bancária – Periodicidade ()
 () Folha de Pagamento – Periodicidade ()
 () Outros

2.8) Assinale quais eram os relatórios fornecidos pelo escritório referentes ao controle e análises de custos e qual a periodicidade desses relatórios?

- () Controle de estoques de matéria-prima e de produtos acabados – Periodicidade ()
 () Planilhas de custo total de cada produto - Periodicidade ()
 () Planilhas de apuração do custo do Produto vendido – Periodicidade ()
 () Margem de contribuição dos produtos – Periodicidade ()

3. DADOS REFERENTES AO EMPRESÁRIO E OS MOTIVOS QUE LEVARAM A MUDANÇA DA CONTABILIDADE TERCEIRIZADA PARA A CONTABILIDADE PRÓPRIA. (Segunda e terceira fase do ciclo de vida).

3.1) A decisão de mudar de uma contabilidade terceirizada para uma contabilidade de gestão deu-se repentinamente ou o processo foi amadurecido?.

.....

3.2) Elencar os motivos que levaram à mudança.

.....

3.3) Foi considerado no momento da mudança o fator custo-benefício?

() sim () não

3.4) Poderia relacionar alguns fatores relevantes que foram considerados?

.....

3.5) A empresa buscou ajuda de consultoria externa para proceder a mudança?

() sim () não

3.6) Assinale que relatório o administrador necessitava que a contabilidade terceirizada não lhe fornecia em relação ao controle contábil, controle e análise de custos e controle e planejamento financeiro?

3.6.1) Setor de Vendas

- () Relatório de vendas por cliente e por produto
 () Relatório de comissões
 () Apuração das vendas
 () Outros

3.6.2) Setor Comercial ou Industrial (Custos)

- ☐ Programação de compras
- ☐ Relatório geral de estoques
- ☐ Relatório de apuração de custos totais
- ☐ Relatório de custos por produto
- ☐ Custo da mão de obra
- ☐ Relação de custo fixo
- ☐ Relatório de gastos com matéria-prima
- ☐ Relatório com margem de contribuição por produto
- ☐ Determinação de preço de venda
- ☐ Outros

3.6.3) Setor Financeiro e Contábil

- ☐ Relatório contas a receber e contas recebidas
- ☐ Relatório de contas a pagar e relatório de contas pagas
- ☐ Relatório sob movimentação de caixa
- ☐ Programação financeira (pagamentos e recebimentos) – Periodicidade ()
- ☐ Balanço Patrimonial
- ☐ Demonstração de resultado do exercício
- ☐ Balancete de verificação
- ☐ Relatório de controle patrimonial
- ☐ Relatório de depreciação
- ☐ Outros (especificar)

3.6.4) Setor Administrativo

- ☐ Orçamento de compras
- ☐ Orçamento de vendas
- ☐ Relatórios com gastos de manutenção do ativo imobilizado
- ☐ Relatórios com gastos gerais
- ☐ Planejamento tributário
- ☐ Folha de pagamento
- ☐ Outros (especificar)

3.7) O contador atualmente participa das decisões da empresa? Principalmente explicando a variação patrimonial ocorrida ou que poderá ocorrer?

- ☐ sim ☐ não Por que?

3.8) Em sua opinião valeu a pena a mudança?

- ☐ sim ☐ não Por que?

3.9) Poderia relacionar alguns benefícios gerados pela mudança para uma contabilidade própria?

.....

.....

ROTEIRO DESTINADO AOS ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE

1- Quantos clientes do escritório passaram para contabilidade própria?

2- Qual era a frequência de contatos que o escritório mantinha com esses clientes?

☐ diário

☐ semanal

☐ mensal

☐ semestral

☐ anual

☐ Outras frequências – Relacionar

3- O contato era feito pessoalmente ou por meios eletrônicos?

4- Quando o contato era pessoalmente, quem mantinha esse contato.

☐ Contador do escritório

☐ Funcionário responsável

☐ *Office-boy*

☐ Outros – Identificar.....

5- O que era tratado nesses contatos?

☐ Entrega de guias de recolhimento

☐ Entrega da folha de pagamento

☐ Entrega das demonstrações contábeis

☐ Visita de orientação específica

☐ Informações para fixação de preço de venda

☐ Entrega de relatórios gerenciais

☐ Outros assuntos - relacionar

6- Como era o relacionamento entre o escritório e esses clientes?

☐ ruim

☐ razoável

☐ bom

☐ ótimo

7- As informações que o escritório gerava para a empresa eram:

☐ estritamente de caráter fiscal

☐ de caráter fiscal e gerencial

8- Se a resposta for de caráter fiscal e gerencial, favor relacionar que tipo de informação gerencial fornecia.

Quanto ao controle contábil:

Quanto ao controle financeiro:

Quanto ao controle de custos:

9- Ao apresentar as demonstrações contábeis obrigatórias (balanço patrimonial, demonstração de resultado do exercício) explicavam-se ao empresário as modificações que ocorreram no patrimônio da empresa?

() sim () não

10- E quanto aos impostos, tributos e encargos sociais explicavam-se ao empresário as alterações de valores?

() sim () não

11- Quais o (s) motivo (s) que levam as empresas passarem para uma contabilidade própria?

.....
.....

12- A perda desses clientes fizeram com que se mudasse a forma de tratamento e o tipo de informação que o escritório fornecia para os clientes?

() sim () não

13- Se a resposta for sim, quais as mudanças mais relevantes que ocorreram?

.....
.....

14- O escritório ainda mantém algum contato com esses clientes?

() sim () não

15- Se sim, que tipo e forma de contato?

() profissional na forma de assessoria fiscal

() profissional na forma de assessoria gerencial

() apenas de maneira informal

() Outras – Relacionar

.....
.....